

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА**

НАУЧНЫЕ ТРУДЫ

№ 19Р

**Проблемы налоговой
системы России:
теория, опыт, реформа**

ТОМ 1

Москва, 2000

Институт экономики переходного периода

Основан в 1992 г.

**Учредитель: Академия народного хозяйства при
Правительстве РФ**

Директор: Е.Т. Гайдар

Авторский коллектив: Введение – С. Синельников, глава 1 – А. Золотарева; глава 2, 7 – Е. Шкребела; глава 3, 5, 6 – С. Баткибеков; глава 4 – И. Трунин; глава 8 – Е. Серова, И. Храмова, В. Масленкова; глава 9 – Ю. Бобылев; глава 10 – П. Кадочников, О. Луговой, С. Синельников, Е. Шкребела.

Под редакцией: М. Алексеева, С. Синельникова

Выпускающие редакторы: Н. Главацкая, Л. Лопатников

Компьютерный дизайн: А. Астахов

В работе рассматриваются некоторые вопросы налогового администрирования и основные блоки российской налоговой системы: налог на прибыль, НДС, подоходный налог, акцизы, налог на недвижимость, налог на сверхприбыль при добыче углеводородного сырья, единый сельскохозяйственный налог, налог на малый бизнес. Приводится теоретическое обоснование соответствующих налогов, анализ их преимуществ и недостатков, обсуждается мировая и российская практика их применения, а также обосновываются предложения по их реформированию. Одна из глав работы посвящена моделированию динамики налоговых обязательств и оценки налогового потенциала территорий.

ISBN 5-93255-019-8

Лицензия на издательскую деятельность № ЛР 021018 от 09 ноября 1995 г.
103918, Москва, Газетный пер., 5

Тел. (095) 229–6413, FAX (095) 203–8816

E-MAIL – root@iet.ru, **WEB Site** – <http://www.iet.ru>

Институт экономики переходного периода

© Институт экономики переходного периода, 2000

СОДЕРЖАНИЕ

ТОМ 1

Введение	7
Глава 1 Некоторые проблемы налогового администрирования	31
Введение	31
1. Проблемы определения субъекта налогового обязательства	36
2. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения	54
3. Проблема соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве	73
Глава 2 Налогобложение прибыли предприятий.....	123
Введение	123
1. Общие основы налогообложения предприятий	128
2. Международный опыт взимания налога на доходы корпораций.....	173
3. Налог на прибыль в России: история, основные проблемы	188
4. Предложения по совершенствованию налога на прибыль в России	194
Приложение 1. Изменения в технике взимания налога на прибыль и его динамика в 1992-1998 годах	237
Приложение 2. Таблицы расчета налоговых обязательств для примеров	252
Библиография.....	314
Глава 3 Подоходное налогообложение	320
Введение	320
1. Теоретические аспекты подоходного налогообложения	323
2. Практические аспекты подоходного налогообложения.....	343
3. Российская практика подоходного налогообложения.....	349
4. Концепция реформирования подоходного налогообложения.....	378
Заключение.....	399
Приложение.....	402
Библиография.....	416
Глава 4 налог на добавленную стоимость	422
Введение	422

1. Экономические основы введения НДС. Налог на добавленную стоимость и другие косвенные налоги	423
2. Макроэкономические и учетные подходы к определению базы налога на добавленную стоимость	452
3. Взимание НДС по методу возмещения (фактурному методу) и методу вычитания. Сравнительный анализ.	458
4. Принципы страны происхождения и страны назначения при взимании НДС	469
5. Вопросы налогообложения НДС операций с недвижимостью	476
6. Ценовые эффекты НДС	482
7. Проблемы установления ставок налога на добавленную стоимость	485
Приложение 1. Теоретические основы установления ставок косвенных налогов	504
8. Основные методы уклонения от уплаты НДС	512
9. Международный опыт взимания налога на добавленную стоимость	524
11. Основные направления реформирования системы НДС в российской федерации	572
Заключение	602
Библиография	607

ТОМ 2

Глава 5. Акцизы.....	7
Введение	7
1. Теоретические аспекты акцизного налогообложения	10
2. Практические аспекты акцизного налогообложения	14
3. Обзор российского законодательства и практики акцизного налогообложения в России	28
4. Концепция реформирования акцизного налогообложения	50
Заключение	62
Библиография	64
Глава 6 Налогообложение недвижимости	67
Введение	67
1. Теоретические аспекты налогообложения недвижимости	68
2. Практические аспекты налогообложения недвижимости	81
3. Обзор существующего законодательства в РФ (налог на имущество, налог на имущество физических лиц, налог на землю)	87
4. Предложения по оптимизации налогообложения недвижимости	90
Заключение	94

Библиография.....	96
Глава 7 Налогообложение малого бизнеса	97
Введение.....	97
1. Обзор международного опыта и возможных подходов к налогообложению малого бизнеса.....	103
2. Предложения по налогообложению малого бизнеса в Российской Фе- дерации.....	135
Заключение.....	164
Приложение.....	166
Библиография.....	169
Глава 8 Налогообложение в сельском хозяйстве	173
1. Налогообложение сельского хозяйства в развитых странах	173
2. Украина: опыт введения единого сельскохозяйственного налога	212
3. Обзор отечественного опыта налогообложения сельского хозяйства...	223
Библиография.....	280
Глава 9. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов	284
Введение.....	284
1. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов: мировой опыт.....	286
2. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов в России	306
Заключение.....	351
Библиография.....	355
Глава 10. Моделирование динамики налоговых обязательств, оценка налогового потенциала территорий	359
1. Моделирование налоговых обязательств в консолидированный бюджет РФ	359
2. Моделирование налоговых обязательств по регионам	429
Приложение 1. Результаты статистического анализа налоговых обяза- тельств	495
Приложение 2. Результаты оценок налогового потенциала регионов.....	502

Введение

Основные направления налоговой реформы

Значительная часть исследований, проведенных в ИЭПП в 1999 году, посвящена налоговой политике. Это не случайно. Наряду со многими институциональными и макроэкономическими проблемами нерациональность налоговой системы лежит в основе современного кризисного состояния российской экономики.

Уже в самом начале проведения рыночных реформ стало ясно, что обеспечить в России сохранение традиционного для Советского Союза уровня обязательных налоговых изъятий в размере 45—50% ВВП не удастся. Это определяется целым набором причин.

Во-первых, сохранение политической нестабильности в стране ограничивает готовность и способность власти собирать налоги. В многочисленных работах ИЭПП было показано, что наиболее резкие скачки налоговых недоимок были в моменты резкого ослабления политических позиций федеральной исполнительной власти, а улучшение сбора налогов происходило тогда, когда власть временно консолидировалась.

Во-вторых, хроническая несбалансированность бюджета приводила к росту долгов федерального бюджета, что, в свою очередь, обуславливало быстрый рост в экономике общего уровня неплатежей, в том числе и налоговых.

В-третьих, важнейшим фактором, определяющим объем налоговых изъятий, является ограниченная возможность государства собирать налоги сверх определенного уровня. Опыт различных стран, обобщенный во многих эмпирических работах, показывает, что существует устойчивая связь между

уровнем экономического развития той или иной страны и налоговой (точнее, бюджетной) нагрузкой на экономику. Экономически более развитые страны могут перераспределять через бюджет большую долю производимого в них продукта. Содержательно возможный уровень сбора налогов определяется такими факторами, зависящими от уровня экономического развития страны, как структура экономики, образовательный уровень населения, позволяющий использовать развитое налоговое законодательство и соответствующие правила бухгалтерского учета; уровень развития налоговой администрации; общий уровень законопослушности граждан и складывающиеся в обществе традиции уплаты налогов.

Разумеется, авторитарные режимы могут позволить себе концентрировать в руках государства гораздо большую долю ресурсов, чем это возможно при демократическом политическом устройстве.

Серьезное влияние на уровень налоговых доходов бюджета в постсоциалистических странах оказывают темпы экономических преобразований. Содержательно такая зависимость объясняется тем, что в условиях мягкой финансовой политики государства по отношению к предприятиям широкое распространение получает бартер, неплатежи, отрицательно воздействующие на величину сбора налогов. Одновременно у экономических агентов формируются стереотипы поведения, не совместимые с высоким уровнем налоговой дисциплины, и соответствующий набор приемов и методов легального и нелегального уклонения от налогов. Государство не проявляет должной твердости в борьбе с уклонением от налогов, с ростом налоговых недоимок и с разрастанием налоговых льгот, поскольку имеет возможность покрывать часть своих потребностей с помощью сеньоража, а также не полностью индексировать бюджетные расходы.

Из сказанного становится понятным, что попытки резкого повышения налоговых изъятий в России вряд ли возможны. Можно спорить о том, какой именно уровень налоговых поступлений в наибольшей степени соответствует уровню развития отечественной экономики, ее отраслевой структуре, уровню благосостояния граждан, структуре их потребления, традициям подчинения законодательству, степени его проработанности и многим другим факторам. Однако тот факт, что уровень возможного сбора налогов не превышает 30% ВВП плюс — минус несколько процентных пунктов является совершенно очевидным¹. Такая ситуация с доходной базой государственного бюджета предопределила кризис государственных финансов в условиях отсутствия политической воли и желания власти в России приводить свои обязательства в соответствие с имеющимися доходами.

Ключевым моментом балансирования бюджета в пореформенные годы должна была стать реструктуризация расходов, включая их сокращение, — вопрос исключительно болезненный как с политической, так и с социальной точек зрения. Анализ динамики государственных расходов показывает, что, во-первых, общий объем сокращения расходов государства проходил крайне медленно и явился совершенно недостаточным для установления бюджетного равновесия. Структура расходов государства, сложившаяся под давлением различных лоббирующих групп (АПК, ВПК, банковский и минерально-сырьевой сектора и др.), не способна обеспечивать условий ни для экономического роста, ни для поддержания достаточного уровня социально-политической стабильности. В то же время в краткосрочной перспективе большая часть конкретных видов

¹ См.: С. Синельников и др. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М., изд-во Евразия, 1998, сс. 239-240.

расходов не поддается дальнейшему сжатию, т.к. сокращение расходов на управление, на оборону, на правоохранительные органы, на дотации региональным бюджетам и т.д. требует проведения радикальных реформ в соответствующих сферах, призванных повысить эффективность бюджетных расходов.

Сказанное несколько не умаляет важнейшего значения и не отменяет необходимость проведения налоговой реформы в России. Однако ее цель заключается не в том, чтобы собирать больше налогов и тем самым решить проблему бюджетного кризиса, а в том, чтобы сделать российскую налоговую систему более справедливой по отношению к налогоплательщикам, находящимся в различных экономических условиях (в частности, ликвидировать ситуации, при которых одни налогоплательщики несут полное налоговое бремя, а другие уклоняются от налогов законными и незаконными методами), и одновременно повысить уровень ее нейтральности по отношению к экономическим решениям фирм и потребителей (налоги должны вносить минимум искажений в систему относительных цен, в процессы формирования сбережений, в распределение времени между досугом и работой и т.д. и значит снизить административные издержки исполнения налогового законодательства как для государства, так и для налогоплательщиков). В полном объеме налоги платят не все предприятия и граждане, а только добросовестные налогоплательщики, соблюдающие налоговое законодательство, не имеющие налоговых льгот и недоимок по налоговым платежам. Для таких налогоплательщиков уровень налогов в России является весьма высоким. В то же время значительное число налогоплательщиков имеет экономически неоправданные льготы, наращивает недоимку и (или) противозаконно уклоняется от налогов. Это приводит к несправедливости налоговой системы и низкому уровню ее нейтральности. Одновременно процесс снижения налоговых

поступлений вследствие возникновения негативного отбора носит самоподдерживающийся характер. Это проявляется в том, что добросовестные налогоплательщики, выполняющие требования налогового законодательства, оказываются неконкурентоспособными и либо выталкиваются с рынка, либо начинают уклоняться от налогов.

Таким образом, нашей задачей является разработка предложений по совершенствованию налоговой системы, направленных на повышение уровня ее справедливости и нейтральности и тем самым на некоторый рост бюджетной эффективности налоговой системы. В ходе наших исследований, которые представлены в настоящем издании, мы опирались как на теоретические работы по оптимальному налогообложению, так и на практический опыт, накопленный различными странами. Важным источником представляемых Вашему вниманию предложений является анализ российской хозяйственной практики, как наш собственный, так и тот, который был нам доступен по публикациям. Ряд гипотез, на которых основываются выносимые на обсуждение предложения, нам удалось проверить с помощью эконометрических методов.

В предлагаемой работе мы сосредоточили внимание на некоторых вопросах налогового администрирования, а также на следующих основных блоках российской налоговой системы: налог на прибыль, НДС, подоходный налог, акцизы, налог на недвижимость, налог на сверхприбыль при добыче углеводородного сырья, единый сельскохозяйственный налог, налог на малый бизнес. В главах, посвященных этим вопросам, приводится теоретическое обоснование соответствующих налогов, анализ их преимуществ и недостатков, обсуждается мировая и российская практика их применения, а также обосновываются предложения по их реформированию.

В настоящем введении предпринята попытка дать общее представление о том направлении реформы налогового администрирования и техники взимания основных налогов, которое, по нашему мнению, является необходимым условием, преодоления фискального кризиса и начала экономического роста в России.

Налоговое администрирование. Налоговое администрирование представляет собой неотъемлемую часть налоговой системы, без которой никакие налоги не могут эффективно работать. Принципы налогового администрирования должны быть направлены на максимально возможный сбор налогов при минимизации соответствующих затрат, включая административное бремя, возлагаемое на налогоплательщиков. Улучшение налогового администрирования в настоящее время является важнейшей задачей налоговой реформы.

Следует отметить один достаточно очевидный факт, определяющий важность мер по совершенствованию налогового администрирования, вытекающий из нашей работы по моделированию налоговых поступлений. Анализ построенных моделей динамики налоговых поступлений демонстрирует, что налоговые обязательства лучше объясняются динамикой ВВП и некоторыми другими факторами, чем фактические налоговые поступления. Это указывает на то, что динамика недоимки в большей степени, чем динамика налоговых обязательств, определяется дискреционными решениями налоговой администрации и отражает налоговые усилия властей. На величину разрыва между налоговыми обязательствами и фактическими поступлениями помимо налоговых усилий воздействует также политическая обстановка (растущая неопределенность будущей экономической политики, например, в периоды отставки правительства или непосредственно перед выборами, приводит к сокращению платежей и увеличе-

нию недоимки). Таким образом, значительное необъясненное варьирование приростов недоимки указывает на то, что приближение поступлений к величине обязательств возможно за счет улучшения налогового администрирования.

К сожалению, вопросы совершенствования налогового администрирования не стали менее острыми после вступления в силу в начале 1999 года Общей части Налогового кодекса РФ, посвященной вопросам структуры налоговой системы и налогового администрирования. Это объясняется тем, что принятый вариант кодекса, содержит слишком много компромиссов и положений, принятых под давлением различных лоббирующих группировок. В настоящей книге, разумеется, не может быть сколько-нибудь подробно рассмотрен весь комплекс проблем, связанных с налоговым администрированием. В соответствующей главе мы сосредоточим свое внимание лишь на трех важных разделах, касающихся определения понятия налогоплательщика, принципов определения цен для целей налогообложения и соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов. Тем не менее здесь мы коротко остановимся на основных направлениях улучшения налогового администрирования, которые представляются нам наиболее важными. Среди мер по совершенствованию налогового администрирования следует выделить следующие группы:

1) Важнейшее значение в современных российских условиях имеет борьба с противозаконным уклонением от налогов, осуществляемым в том числе путем проведения ряда хозяйственных операций наличными деньгами, не учитываемыми в официальной бухгалтерии. Проведенный нами анализ показывает, в частности, наличие зависимости между величиной налоговых поступлений и долей наличных денег в денежном агрегате M_2 , характеризующей масштабы теневой экономической активности. В целях борьбы с так называемыми «корот-

коживущими предприятиями», которые специализируются на «обналичивании», т.е. оказании фиктивных услуг (возврате заказчику наличных денег за вычетом комиссионных вместо предоставления оговоренных в договоре услуг), через которые осуществляется нелегальный оборот наличных денег, следует, в первую очередь, предпринять ряд мер. Необходимо ужесточить правила государственной регистрации юридических лиц (наличие офисного помещения, проверка сведений о физических лицах-учредителях, повышение требований к уставному капиталу предприятий. Для борьбы с «обналичиванием» денег через заключение фиктивных сделок на оказание услуг (маркетинг, консалтинг, реклама, НИОКР и пр.) следует ввести процедуру специальной регистрации в налоговых органах поставщиков подобных услуг. Условиями такой регистрации могут быть: полная ответственность учредителей по долгам организации, либо наличие определенной налоговой истории, либо предоставление обеспечения исполнения налоговых обязательств (залог, банковская гарантия и пр.) При отсутствии у поставщика таких услуг лицензии налоговых органов условием принятия к вычету из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и зачета по НДС средств, потраченных заказчиком на их приобретение, должно быть внесение заказчиком авансового платежа по налогу на прибыль и по НДС за своего контрагента.

2) Следует расширить перечень случаев, когда налоговым органам предоставляется право доначислять налоговое обязательство сторон сделки исходя из рыночных цен.

3) Действующая налоговая система не обеспечивает поступление доходов от региональных и местных налогов в бюджеты тех регионов и муниципальных образований, где реально осуществляется хозяйственная деятельность. Поэтому необходимо уточнить порядок уплаты налогов филиалами

предприятий и изменить определение места деятельности налогоплательщика.

4) Меры по обеспечению исполнения налогового обязательства должны строиться исходя из того, что, если основная сумма налоговой задолженности и пени исчислены налогоплательщиком самостоятельно, то они могут взыскиваться за счет его имущества в бесспорном порядке. Если налоговая задолженность исчислена по результатам проверки, то следует запретить бесспорное взыскание за счет имущества налогоплательщика. Необходимо отказаться от судебного порядка взыскания штрафов за нарушения налогового законодательства. Взыскание штрафа должно производиться в судебном порядке, только, если налогоплательщик обжаловал требование о его уплате.

5) Следует отменить ввиду неэффективности Закон «О государственном контроле за соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам» и использовать альтернативные методы налогового контроля. Для этого имеющуюся у налоговых органов информацию о сверхкрупных расходах граждан на потребление, не соответствующих уровню их декларируемых доходов, следует использовать не для доказательства вины налогоплательщика, состоящей в попытке уклонения от налогов, а для альтернативной оценки налогооблагаемой базы и доначисления подоходного налога.

6) Следует предусмотреть в Кодексе четкое определение понятий благотворительности, религиозной деятельности и т.д. для целей налогообложения. В целях повышения нейтральности налоговой системы необходимо запретить установление налоговых льгот индивидуального характера.

Необходимо упрощение системы бухгалтерского учета, его приведение в вид, максимально близкий к международным

стандартам. Следует еще раз отметить необходимость немедленного перехода на обязательное ведение бухгалтерского учета средними и крупными предприятиями реализованной продукции и прибыли по методу счетов (начислений) взамен применяющегося в настоящее время кассового метода учета при одновременном введении симметричного метода учета затрат, на основе возникновения обязательств. Данный метод учета должен применяться для исчисления налога на прибыль, НДС и акцизов. Применение кассового метода затрудняет борьбу с уклонением от налогов. Следует отметить, что достаточно очевидный факт о наличии отрицательной связи между налоговыми поступлениями и дебиторской задолженностью, говорящий о необходимости перехода к другому методу определения момента возникновения обязательств по налогам, подтверждается эконометрическими методами.

Меры, касающиеся совершенствования структуры налоговой системы, должны включать в себя сокращение числа применяемых налогов за счет отмены в короткие сроки, а не поэтапно, как это предлагается сейчас, налогов, базой которых является оборот предприятия: на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы, на пользователей автодорог. Следует установить закрытый перечень региональных и местных налогов, не включающий налог с продаж, поскольку нам представляется нерациональным администрировать два сходных налога. Выпадающие доходы местных бюджетов должны быть компенсированы путем ускорения проведения жилищной реформы, реформы образования, здравоохранения, системы социальной поддержки населения и возможно за счет разрешения установления дополнительной местной ставки налога на прибыль и подоходного налога.

Подоходный налог. Построенные модели динамики подоходного налога показывают, что в 1993-1996 гг. не денежные

доходы населения, а выплаченная заработная плата лучше коррелировала с базой подоходного налога. Это подтверждает несправедливость существующей системы обложения дохода: основными плательщиками подоходного налога являются те, кто получает заработную плату, то есть лица, для которых малы возможности уклонения. Лица же с высокими доходами используют целый ряд возможностей для уклонения, например, трансформацию заработной платы в проценты и страховые выплаты, маскировку доходов под корпоративные издержки, осуществление оплаты труда неучтенными наличными деньгами и др. При использовании данных за последние годы ситуация несколько меняется: заработная плата лишь незначительно лучше объясняет динамику поступлений подоходного налога. По нашему мнению, это может означать, что обложение ранее не облагавшихся форм дохода приводит к применению иных схем уклонения, при которых получаемые средства не учитываются в статистике денежных доходов. Наиболее распространенной формой подобного уклонения является осуществление оплаты труда неучтенными наличными деньгами, что подтверждается отмеченной выше отрицательной зависимостью налоговых поступлений от доли наличных денег в экономике.

Таким образом, основными плательщиками подоходного налога являются те, кто получает заработную плату. В результате подоходное налогообложение носит регрессивный характер. Нам представляется, что преодолеть такое положение путем повышения степени прогрессивности шкалы подоходного налога невозможно. Рост предельных ставок налогообложения вызовет лишь интенсификацию дальнейшего уклонения от налога с помощью использования различных лазеек в законодательстве и противозаконных действий.

Для того чтобы налог был налогом на доход, а не на заработную плату, необходим ряд мер, которые должны привести к выравниванию налогового бремени, лежащего на плательщиков: плоская шкала для уменьшения стимулов трансформации высоких доходов в незарплатные формы, шедулярное обложение всех видов доходов у источников их выплаты, совершенствование техники налогообложения (обложение процентных доходов, дивидендов, страховых выплат и т.д.). Налог с фиксированной ставкой резко сократит стимулы сокрытия доходов и повысит эффективную ставку налога для высокодоходных групп населения. Значительное увеличение необлагаемого минимума при этом приведет к прогрессивности подоходного налога.

Важным аспектом реформы должна быть гармонизация налогообложения доходов экономических агентов, заключающаяся в установлении равной предельной ставки налога на прибыль и подоходного налога в совокупности с отчислениями в социальные внебюджетные фонды. В результате согласованных шкал налогообложения доходы физических лиц должны облагаться по единой пропорциональной ставке, не изменяющейся в зависимости от величины или вида дохода. Фиксированная ставка подоходного налога должна составлять 12%, суммарная ставка начислений социального налога на доход для работников предприятий – 35,4%, а для граждан, получающих доходы отличные от заработной платы – 23%². При

² В настоящее время, если не учитывать прогрессивность шкалы подоходного налога, ставка налога на заработную плату, уплачиваемая работником, равна 13% (в сумме с 1% взносов в Пенсионный Фонд). Кроме того работодатель уплачивает начисления на заработную плату: в Пенсионный фонд - 28%; Фонд социального страхования - 5,4%; Фонд обязательного медицинского страхования - 3,6%; Фонд занятости - 1,5%. Суммарная ставка подоходного налогообложения (сумма подоходного налога и отчис-

таком подходе значительно снижается значение предельной ставки налогообложения, по которой облагаются высокие доходы (с 54%, а с 2000 г. почти с 60%, если учитывать только отчисления в социальные внебюджетные фонды, до 35%). Такое снижение может серьезно снизить мотивации сокрытия высоких доходов и тем самым действительно (в отличие от снижения ставки налога на прибыль и/или НДС) способствовать увеличению базы обложения подоходным налогом и социальными платежами. Одинаковая налоговая нагрузка на заработную плату и прибыль также уничтожает ряд стимулов уклонения от налогообложения. Важным макроэкономическим последствием снижения предельной ставки может стать увеличение предельной нормы сбережений, что является условием для обеспечения экономического роста. Равенство ставок налога на заработную плату, доход индивидуальных предпринимателей и налога на прибыль (при отсутствии двойного налогообложения дивидендов) обеспечивает нейтральность налоговой системы относительно организационной формы предпринимательской деятельности, способствующую эффективному экономическому развитию.

Налогообложение процентных доходов должно осуществляться у источника, причем ставка налога для рублевых доходов должна устанавливаться с учетом прогноза инфляции на год. Следует исключить двойное налогообложение дивидендов. Обложение дивидендов происходит у источника выплат доходов по ставке налога на прибыль. В дальнейшем получатель дивидендов – физическое лицо имеет право на зачет обязательств по подоходному налогу (без права возмещения из бюджета излишне заплаченного налога).

лений во внебюджетные фонды, деленная на сумму дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды) составляет около 37,2%.

При уплате подоходного налога необлагаемый минимум дохода и вычеты на иждивенцев предоставляются для работающих по найму по основному месту работы, а в других случаях не учитываются при удержании налога, а предоставляются по итогам года с помощью декларирования.

Налог на прибыль. Налог на прибыль следует сделать налогом максимально нейтральным. Для этого необходимо устранить двойное налогообложение дивидендов, разрешить вычет процентов (при некоторых ограничениях на величину итогового вычета), приблизить начисление амортизации к фактическому экономическому износу. Важной задачей является ликвидация большей части льгот и введение правил, препятствующих маскировке личных расходов под необходимые для бизнеса корпоративные расходы.

Следует сохранить разрешение суммировать убытки с прибылью, полученной в течение последующих пяти лет. Разрешение суммирования прибылей и убытков по основной деятельности и внереализационным операциям должно быть ограничено. Это необходимо для предотвращения уклонения от налога путем выделения в отдельные виды деятельности (с последующим уменьшением прибыли по основной деятельности на возникшие здесь убытки) той экономической активности, затраты по осуществлению которой не подлежат вычету из налогооблагаемой прибыли.

Точно также следует ограничить разрешение суммирования прироста капитальной стоимости непроеизводственных активов с уменьшением их стоимости активами одного вида. Для производственных активов может быть разрешено суммирование прироста капитальной стоимости одних видов активов с уменьшением стоимости других видов.

Вследствие ограниченных возможностей налоговой администрации в определении целей ссуды целесообразно регла-

ментировать вычет процента из налогооблагаемой прибыли. Следует сохранить ограничение по вычету процента по кредитам в размере, не большем ставки Центрального банка, увеличенной на 3 пункта. Однако в отличие от действующего порядка, следует относить на себестоимость уплачиваемые проценты независимо от целей, на которые получен кредит или ссуда. Но при этом для того, чтобы исключить практику недостаточной капитализации, необходимо ввести ограничение, в соответствии с которым расходы на выплату процентов могут вычитаться из налогооблагаемой прибыли только в пределах дохода от процентов плюс 50% чистой прибыли, рассчитанной без учета доходов или расходов от процентов. В то же время следует позволить перенесение невычитаемой суммы расходов на уплату процентов на будущие налоговые периоды.

В целях уменьшения возможностей уклонения от налога на прибыль и подоходного налога путем маскировки личных расходов под расходы, необходимые для бизнеса, необходимо ограничить возможности амортизации автомобилей, предназначенных для отдыха транспортных средств, жилья, самолетов, судов.

Нам представляется целесообразным запретить вычет представительских расходов из налогооблагаемой прибыли. Расходы на деловые командировки должны приниматься к вычету, при ограничении величины транспортных расходов стоимостью проезда в экономическом классе, а расходов на проживание — стоимостью проживания в гостинице туристического класса.

Анализ динамики налоговых поступлений показывает существование резких пиков налоговых поступлений в месяцы перерасчета суммы налога по фактическим результатам деятельности за квартал. Корректировка по ставке рефинансирования ЦБ, а также льгота, позволяющая до вступления в дей-

ствие штрафных санкций скорректировать размер предполагаемой прибыли, фактически предоставляют предприятиям возможность использовать занижение авансовых платежей в качестве кредита в течение квартала. Для более равномерного распределения платежей и предотвращения инфляционного обесценения налогов необходимо применять более жесткие меры к предприятиям, которые пользуются данной практикой.

В тех случаях, когда налоговая администрация имеет серьезные основания подозревать предприятие в занижении прибыли, подлежащей налогообложению, целесообразно разрешение использования минимального налога на прибыль, как альтернативы регулярному налогу. Минимальный налог должен определяться в соответствии с оборотом (объемом реализованной продукции) предприятия по ставке 2% — 3% или по некоторой ставке пропорционально затратам предприятия. Необходимо введение альтернативного обложения прибыли в финансовом секторе, основанного на оценке активов банков и страховых организаций.

Налог на добавленную стоимость. Предлагается установить единую ставку налога на добавленную стоимость и зафиксировать ее на уровне около 20%. Нулевая ставка НДС должна применяться только для экспорта.

Следует отметить, что сопоставление тренда обязательств по НДС с изменениями ставки в 1992-1994 годах (включая спецналог) показывает, что снижение ставки НДС почти пропорционально отразилось в снижении уровня обязательств по налогу. Исходя из этого можно сделать вывод о том, что реализация предложений о снижении ставок НДС может привести лишь к снижению поступлений.

В целях повышения нейтральности налоговой системы, следует значительно расширить базу обложения налогом на

добавленную стоимость, для чего необходимо резко сократить перечень услуг, освобождаемых от уплаты НДС.

Необходимо отметить, что для избежания возможного каскадного эффекта предоставлять освобождения от уплаты НДС имеет смысл только тем предприятиям и видам деятельности, продукция которых ближе всего находится к стадии конечного потребления. В действующем российском законодательстве этому критерию удовлетворяют такие льготы, как освобождение от НДС квартирной платы, услуг пассажирского транспорта, мероприятий в области культуры и искусства, платных медицинских услуг и т.д. Прочие льготы по уплате НДС должны быть либо отменены, либо, если они носят социальный характер, заменены дотациями из бюджета.

Важным вопросом являются правила территориальности при уплате НДС, в т.ч. при экспорте и импорте в страны СНГ. В настоящее время налог на добавленную стоимость при экспорте из России в страны ближнего зарубежья взимается в зависимости от заключенных с этими странами двусторонних соглашений. В большинстве случаев экспорт облагается в стране производителя, а импорт – в стране назначения обложению не подлежит.

Поскольку Россия имеет положительное сальдо торговли со странами СНГ и в российском импорте из этих стран большую долю составляет импорт продовольствия, облагаемого по пониженной ставке, то введение НДС на импорт при освобождении от налога российского экспорта может привести к существенным потерям бюджета. Следует также учитывать, что ложный экспорт в страны дальнего зарубежья в настоящее время является одним из распространенных методов уклонения от НДС. При переходе на режим освобождения от налога экспорта в страны СНГ возможности для злоупотреблений резко возрастут, вследствие отсутствия нормально оборудованных и функционирующих таможенных

границ между странами СНГ и наличия внутри СНГ неоднородных таможенных режимов.

Исходя из сказанного и сложившихся политических реалий в области возможностей России координировать налоговую политику с другими странами СНГ, на наш взгляд, необходимо предусмотреть переход по странам СНГ на тот же порядок уплаты НДС, который существует во взаимоотношениях со странами дальнего зарубежья. Однако важнейшим условием при этом должно стать предварительное укрепление фискальных границ внутри СНГ.

Одним из важнейших вопросов, касающихся налога на добавленную стоимость в России, является распределение его поступлений между бюджетами различных уровней. Нам представляется рациональным переход на двухэтапную систему перераспределения НДС между федеральным и региональными бюджетами. Зачисление доли поступлений налога, закрепленной за бюджетами регионов в целом по стране, можно было бы осуществлять пропорционально численности населения. Такой метод зачисления НДС, используемый, например, в Германии, будет способствовать как более равномерному поступлению налога в региональные бюджеты, так и перераспределению бюджетных средств от высокообеспеченных регионов в пользу низкообеспеченных субъектов РФ.

Акцизы. Следует сделать акцизные марки способом уплаты полной суммы налогового платежа вместо существующего на данный момент авансового метода. Представляется целесообразным ввести налогообложение литра произведенного или импортированного этилового спирта по ставке, равной ставке налога, применяемой к литру этилового спирта, содержащегося в конечном продукте, с последующим кредитованием при налогообложении конечного продукта. Одновременно следует установить шедулярное налогообложение готовой алкогольной продукции с применением дифференцированных акцизных марок для каждой группы

алкогольных изделий. Кроме того, необходимо развивать систему гарантирования платежей по акцизу аккредитованными кредитными и страховыми учреждениями при предоставлении отсрочек по уплате налога, в случае использования давальческого сырья при изготовлении алкогольной продукции, а также в случае использования этилового спирта для производства неподакцизных товаров.

Следует ввести в число подакцизных товаров масла для двигателей и дизельного топлива. Момент уплаты акциза при налогообложении автомобилей предлагается перенести, и взимать налог в момент государственной регистрации автомобилей. Кроме того, акциз целесообразно сделать специфическим, с прогрессивной шкалой, изменяющейся в зависимости от мощности автомобиля.

Налог на недвижимость. Объединение платы за землю и налогов на недвижимость, предлагаемого в качестве основополагающего принципа реформы, во-первых, существенно сократит расходы на администрирование налога, во-вторых, позволит с помощью методов оценки рыночной стоимости всей недвижимости в совокупности (земли и строений) устанавливать такое налоговое бремя, которое сделает объективно невыгодным неэффективное использование объектов недвижимости. При этом создание кадастра недвижимости является одним из важнейших этапов проведения реформы налогообложения недвижимости. Следующим этапом должна служить оценка стоимости недвижимости для целей налогообложения на основе методик, установленных в законодательном порядке.

Налогообложение добычи углеводородов. Применяемый в настоящее время акциз на нефть по существу реализует функции, которые в мировой практике выполняют роялти. В то же время этот акциз не имеет под собой достаточного объективного механизма учета горно-геологических и экономических условий добычи, что допускает значительный субъективизм при установлении

ставок, не реагирует на изменение горно-геологических условий в процессе эксплуатации месторождения, а также на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен).

Для новых месторождений целесообразна замена акциза на нефть налогом на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД), имеющим ряд существенных преимуществ. Автоматизм расчета данного налога существенно повышает объективность налогообложения. НДД учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов и их изменения в процессе эксплуатации месторождения, стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, а также реагирует на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен).

Для старых (разрабатываемых) месторождений целесообразна замена акциза на специальный адвалорный налог на добычу нефти. При этом данный налог следует рассчитывать не на основе фактической цены реализации нефти, а на основе ее мировой цены. Базовая ставка налога может быть установлена на уровне 4-5% от цены нефти Брент. Ставка налога должна быть прогрессивной, т.е. повышаться с ростом мировой цены на нефть. Введение такого адвалорного налога на добычу нефти должно сопровождаться совершенствованием механизма установления ставок роялти. Кроме того, целесообразно уменьшение отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы с 10% до 2-4%, т.е. до размеров части, перечисляемой в государственный бюджет, с одновременным внедрением общепринятых в мировой практике механизмов компенсации затрат на геолого-разведочные работы.

Налог на добычу нефти должен играть роль федерального налога, а платежи за пользование недрами, как и в настоящее время, должны преимущественно направляться в региональные и местные бюджеты.

Малый бизнес. В современной российской действительности разработка порядка налогообложения малого предприниматель-

ства приобрела особую значимость. Предлагавшиеся ранее варианты налогообложения малого бизнеса, с одной стороны, оставляли возможность для маскировки крупного бизнеса под малый, а с другой стороны, являлись малопривлекательными для предприятий, действительно являющихся малыми (за исключением льгот). Предлагается порядок выделения трех групп предприятий, которые определены в данной работе как крупные, малые и особо малые. Критерием отнесения предприятий к особо малым должна служить выручка от реализации продукции, для таких предприятий предусмотрена возможность выхода из режима налогообложения НДС. Для особо малых предприятий предлагается применение чисто вмененных методов (фиксированной суммы платежа за период (аналога патента), дифференцированной по видам деятельности и зависящей для конкретного предприятия от ряда физических показателей). В силу особенностей российской экономической и политической структуры возникают проблемы с определением справедливых и достаточно точных критериев отнесения бизнеса к малому и установлением режимов, пригодных для применения в регионах с существенно различающимися условиями. Поэтому для особо малых предприятий предполагается разработка на федеральном уровне только общих рекомендаций по методике расчета вмененного налога, а конкретные детали его определения должны являться прерогативой региональных и местных властей.

Малыми мы предлагаем признавать предприятия в соответствии с оборотом по добавленной стоимости (альтернативный вариант – по выручке реализации продукции). Для малых предприятий наиболее рациональным мы считаем принятие одной из форм налогообложения потока денежных средств, а именно с полным списанием основных средств в момент их приобретения и без вычета процента из налогооблагаемой базы. При этом как малые, так

и особо малые предприятия могут по желанию использовать обычный налоговый режим.

Налогообложение в сельском хозяйстве. Существенным фактором налогообложения в сельском хозяйстве является сезонность и соответствующая нерегулярность поступления доходов. В российских условиях, как и во многих других переходных экономиках, последний фактор имеет особое значение. Либерализация цен привела к почти мгновенному исчезновению оборотного капитала в сельхозпредприятиях. Последующий кризис сбыта и отсутствие адекватной кредитной системы создали перманентный финансовый кризис в сельском хозяйстве. В этих условиях разновременность поступления доходов и возникновения налоговых обязательств играет важную роль. На наш взгляд, многие из названных проблем может решить введение интегрального налога. Под интегральным налогом мы понимаем все текущие налоги и платежи сельского хозяйства в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды, сведенные в единый платеж. При этом сохраняются все ставки (если не пересматриваются в сторону уменьшения) и налогооблагаемые базы, а также принципиальные порядки расчета. Однако этот интегральный налог уплачивается единовременно, в конце года одним платежом в казначейство, которое уже распределяет эти поступления по назначению. Для сельхозпроизводителей данная схема упрощает процедуры выплаты налогов и платежей. Сроки уплаты интегрального налога можно установить после составления баланса предприятия, когда все финансовые результаты хозяйственного года подсчитаны. Интегральный налог также учитывает сезонность поступления доходов в аграрном секторе, стимулирует денежные формы реализации продукции. При этом не нарушается многофункциональность налоговой системы, не элиминируется нормальная система бухгалтерского учета. При введении интегрального налога не возникает проблем перераспределения нало-

гового бремени между субъектами Федерации и отраслями сельского хозяйства.

В проекте Налогового кодекса предлагается и усиленно лоббируется аграрной фракцией использование единого налога на сельскохозяйственных производителей. Его применение возможно, по нашему мнению, только при соблюдении следующих принципов. Во-первых, единый сельскохозяйственный налог должен быть обязательным по всей стране, недопустимо право выбора самими субъектами налогообложения, какой тип налогов они будут платить. Во-вторых, базой исчисления единого налога должна быть не выручка, а земля (баллогектары), так как не должно быть множественности баз исчисления одного и того же налога, а также учитывая тот факт, что выручка – наиболее сложный для наблюдения показатель, особенно в аграрном производстве. В-третьих, в единый налог не должны включаться НДС, акцизы и платежи в фонд социального страхования, платежи за пользование природными ресурсами, лицензионные сборы. Безусловно, не включается в единый налог и подоходный налог с физических лиц. В-четвертых, единый налог должен уплачиваться исключительно в денежной форме.

Для целей налогообложения ключевым должно стать определение сельскохозяйственного производителя. В сложившейся российской законодательной практике сельскохозяйственным производителем признается предприятие или индивидуальный предприниматель, если в общем объеме реализации его продукции сельскохозяйственная продукция составляет не менее 70%. Это определение может быть применено и для целей введения единого налога. При введении единого налога должны быть сохранены существующие сегодня льготы для вновь создаваемых фермерских хозяйств на период их становления. Пять первых лет функционирования фермерские хозяйства должны быть освобождены от уплаты единого налога.

* * *

Реализация предлагаемых подходов будет, на наш взгляд, способствовать росту уровня справедливости и нейтральности налоговой системы и тем самым увеличению ее бюджетной эффективности. Сокращение масштабов уклонения от налогов при снижении налогового бремени на добросовестных налогоплательщиков позволит увеличить доходы бюджета. Повышение уровня нейтральности налоговой системы будет содействовать созданию условий, необходимых для обеспечения экономического роста.

Глава 1

Некоторые проблемы налогового администрирования

Введение

Содержание термина «налоговое администрирование» весьма широко. Соответствующая отрасль права охватывает: принципы построения налоговой системы; полномочия органов власти разных уровней в регулировании налоговых отношений; определение основных понятий, используемых в налоговом законодательстве; права и обязанности налогоплательщиков и полномочия налоговых органов; процедуры налогового контроля; ответственность за налоговые правонарушения; процедуры обжалования решений и действий налоговых органов и пр.

В настоящей главе затрагиваются лишь отдельные, наиболее значимые на наш взгляд, проблемы налогового администрирования. К их числу относятся:

1) Проблемы определения субъекта налогового обязательства

Правильное определение субъекта налогового обязательства применительно к организациям, имеющим свои филиалы в различных субъектах Российской Федерации, имеет не только теоретическое, но и практическое значение, которое обуславливают четыре фактора. Во-первых, при дифференциации ставок налогообложения по региональным и местным видам налогов, налоговые обязательства двух подразделений одного и того же юридического лица, расположенных в различных регионах, при одинаковой налогооблагаемой базе окажутся различны. Во-вторых, в ряде регионов России существуют

особые экономические зоны с льготным режимом налогообложения. Следовательно, необходимы законодательные меры, препятствующие концентрации налогооблагаемой прибыли юридического лица в регионах с пониженным налогообложением. В-третьих, даже при равенстве налоговых ставок по всей территории страны предприятие в силу ряда причин может быть не заинтересовано уплачивать налоги в бюджеты всех регионов, где оно осуществляет свою хозяйственную деятельность (предпочитая, например, состоять на налоговом учете в налоговых органах, где имеются связи). Наконец, при удаленности места осуществления производственной деятельности от места налогового учета налоговые органы имеют меньше возможностей для контроля за налогоплательщиком (например, путем проведения выездных проверок). Поэтому законодательство должно быть направлено на обеспечение соответствия места поступления налоговых доходов от предпринимательской деятельности месту ее осуществления.

Существует еще несколько случаев, когда определение субъекта налогового обязательства, имеет принципиальное значение. Это касается, например, случаев, когда обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет налога возлагается на третье лицо – так называемого налогового агента. Важность этой проблемы обусловлена тем, что подоходный налог со всех наемных работников, а также налоги с доходов в форме дивидендов, уплачиваются именно через налоговых агентов. Возникает естественный вопрос: в каких пределах и на каком правовом основании налоговый агент должен отвечать за неисполнение этой обязанности.

В некоторых случаях возложение обязанностей налогоплательщиков на их контрагентов по сделке (например, применительно к сделкам с нерезидентами и вновь образованными российскими предприятиями, специализирующимися на ока-

зании услуг, которые наиболее часто являются предметом фиктивных сделок) может использоваться в качестве меры по борьбе с уклонением от налогообложения.

2) Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

Для администрирования налогов на доход физических и юридических лиц, а также всех видов налогов, облагаемой базой по которым является стоимость товаров (работ, услуг), существенное значение имеет уровень цен, применяемых и (или) декларируемых сторонами сделки. Очевидно, что в отсутствие контроля за соответствием применяемых налогоплательщиками цен рыночному уровню бюджетная система несет огромные потери вследствие занижения налогооблагаемой базы. С другой стороны, предоставление налоговым органам права доначисления налогов, исходя из оценки результатов сделки на основе рыночных цен, чревато злоупотреблениями со стороны этих органов, учитывая сложность установления применимых рыночных цен.

3) Проблема соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве

Поиск разумного баланса прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов можно без преувеличения назвать сверхзадачей законодательства о налоговом администрировании, так как от ее успешного решения зависит эффективность функционирования фискальной системы. Приходится признать, что в действующей редакции Общей части российского Налогового кодекса (далее по тексту – Налоговый Кодекс) этот баланс соблюдается далеко не всегда. Во многом это объясняется обстоятельствами принятия Кодекса, работа над проектом которого была прервана достаточно искусственно — ввиду критической необходимости модификации налогового законодательства, которое к моменту принятия Кодекса крайне устарело. В результате многие

положения Кодекса носят на себе отпечаток поспешного политического компромисса. Зачастую вместо взвешенных решений по каждой конкретной проблеме налогового администрирования, в Налоговом кодексе допущены явные перекосы в пользу налогоплательщиков в одних вопросах, компенсирующиеся такими же перекосами в пользу налоговой администрации в других. То и другое одинаково опасно. С одной стороны, чрезмерная щепетильность в защите прав налогоплательщиков может обернуться неспособностью налоговой администрации обеспечить необходимые доходные поступления в бюджет. С другой стороны, предоставление налоговой администрации слишком обширных полномочий может существенно затруднить хозяйственную деятельность и дестимулировать экономическую активность налогоплательщиков.

Проблема баланса прав налогоплательщиков и налоговых органов отражает центральную для всех отраслей права, регулирующих отношения, основанные на властном подчинении сторон, дилемму об относительной ценности прав личности и государства и допустимости ограничения индивидуальных интересов в пользу общественных. Предлагаемое либеральной юридической традицией решение, как известно, состоит в том, что государство должно воздерживаться от вмешательства в сферу частных интересов во всех случаях, когда такое вмешательство не оправдано необходимостью защиты прав и законных интересов других лиц. Применительно к специфике налогового права этот принцип означает необходимость ограничения применяемых к налогоплательщику мер принуждения в тех пределах, в каких это необходимо для обеспечения выполнения государством его социальных функций. Этот принцип не нашел явного закрепления в тексте Общей части Налогового кодекса, однако очевидно, он фактически является главным критерием оценки большинства ее норм, в первую

очередь норм, регулирующих порядок проведения налоговых проверок, взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, ареста имущества, приостановления операций по счетам в банке, осмотра помещений, изъятия документов налогоплательщика и применения иных мер принудительного характера. Невозможно обойти эту проблему и при решении вопроса о распределении бремени доказывания по налоговым спорам и делам о налоговых правонарушениях, а также при регулировании иных аспектов отношений, связанных с привлечением к ответственности за налоговые правонарушения. Вопрос о допустимости включения нормативных правовых актов органов исполнительной власти в состав законодательства о налогах и сборах и о порядке их обжалования также прямо связан с представлениями законодателя о приемлемом уровне правоограничений в фискальных целях.

Задача обеспечения разумного соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов важна еще и потому, что от ее решения зависит, будет ли налоговая система восприниматься общественным сознанием как справедливая. Справедливость налогового законодательства должна сыграть решающую роль в преодолении негативного отношения налогоплательщиков к фискальной системе. Изменение вектора общественного правосознания на сегодняшний день является основным резервом для повышения уровня налоговой дисциплины, так как достичь той же цели за счет принудительных мер можно лишь путем резкого увеличения расходов на содержание налоговых органов, что вряд ли возможно в условиях бюджетного кризиса.

1. Проблемы определения субъекта налогового обязательства

1.1. Порядок исполнения налоговых обязательств организациями, имеющими филиалы и иные территориально обособленные подразделения

Вплоть до принятия Налогового кодекса филиалы организаций, имеющие обособленный баланс и банковский счет, рассматривались в качестве самостоятельных налогоплательщиков по ряду налогов. Например, налог на прибыль такие филиалы исчисляли и уплачивали самостоятельно по ставкам, действующим в регионе их местонахождения. Таким образом, при регистрации филиала в одной из зон пониженного налогообложения, существовавших во многих субъектах РФ, предприятие получало возможность выводить из-под налогообложения значительную часть своей прибыли – ведь перемещение средств в рамках одного юридического лица не поддается документальной фиксации. Кроме того, признание филиалов и представительств налогоплательщиками противоречило концепции филиала и представительства, определенной Гражданским кодексом, в соответствии с которой указанные обособленные подразделения юридических лиц не являются самостоятельными субъектами материально-правовых отношений, не обладают обособленным имуществом и действуют на основании положений, утверждаемых создавшим их юридическим лицом.

В связи с вышеизложенным статья 19 Налогового кодекса, которая не признает филиалы и представительства юридических лиц налогоплательщиками, представляется позитивной законодательной новацией.

Тем не менее, статус филиалов и представительств в налоговых правоотношениях в действующей редакции Налогового кодекса определен, на наш взгляд, недостаточно четко.

Во-первых, непризнание филиалов и представительств организациями налогоплательщиками не означает, что они не могут быть субъектами налоговых правоотношений. Налоговые органы должны иметь возможность вступать в непосредственные отношения с обособленными подразделениями, представляющими юридическое лицо на соответствующей территории, не обременяя себя розысками администрации данного юридического лица в других регионах. Естественно, с формальной точки зрения, при уплате налога филиалом или представительством налогоплательщиком остается юридическое лицо. Это означает, что при недостаточности имущества филиала или представительства, налоговые органы вправе взыскивать налоговую задолженность со счетов самого юридического лица, но это не влечет необходимости получения согласия юридического лица на списание суммы основного долга и пеней со счетов его филиала или на наложение ареста на имущество, находящееся в распоряжении филиала, для обеспечения погашения такого долга. Иными словами, обращение к администрации юридического лица для урегулирования вопросов налоговой задолженности филиала должно быть правом, а не обязанностью налоговых органов.

Такое решение вопроса вполне корректно с точки зрения принципов не только налогового, но и гражданского права. Отсутствие у филиала права собственности на предоставленное ему юридическим лицом имущество и средства, получаемые в процессе хозяйственной деятельности, означает невозможность самостоятельного распоряжения получаемой прибылью, но не лишает филиал права и обязанности нести необходимые для осуществления хозяйственной деятельности

издержки. Будучи уполномочен осуществлять функции юридического лица на определенной территории, филиал тем самым автоматически получает полномочия на исполнение обязанностей, связанных с осуществлением этой деятельности, в том числе — обязанности платить соответствующие налоги. В пользу такого толкования полномочий обособленных подразделений юридических лиц говорит и тот факт, что статья 32 Арбитражного процессуального кодекса РФ допускает предъявление исков к филиалам юридических лиц. Причем такие иски предъявляются в суд по месту нахождения именно филиала, а не самого юридического лица. Таким образом, если юридическое лицо не доверяет филиалу представлять его интересы в суде, издержки, связанные с обеспечением судебного представительства, будет нести само юридическое лицо, а не налоговая служба.

Тем не менее, в статье 9 Кодекса филиалы и представительства не названы в числе участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Очевидно, не будучи участниками налоговых правоотношений, филиалы и представительства не могут выполнять обязанности налогоплательщиков. В противоречие с этой нормой вторая часть статьи 19 НК возлагает на филиалы и представительства российских организаций выполнение обязанностей этих организаций по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти филиалы и иные обособленные подразделения осуществляют деятельность. Причем из формулировки части 2 статьи 19 следует, что филиалы и представительства выполняют обязанности налогоплательщиков во всех случаях: независимо от вида налогового обязательства, наличия или отсутствия у филиала (представительства) отдельного баланса и счета и иных обстоятельств.

С нашей точки зрения, цитированные выше нормы Кодекса содержат две существенных ошибки. Во-первых, филиалы и представительства российских организаций должны быть включены в перечень субъектов налоговых правоотношений, который приводится в статье 9. Без этого возложение на них обязанностей налогоплательщиков в принципе невозможно. Во-вторых, вопрос о целесообразности возложения на филиалы и представительства обязанностей налогоплательщиков следует решать не вообще (как это сделано в статье 19 НК), а дифференцированно — в зависимости от вида налога, наличия или отсутствия у филиала (представительства) отдельного баланса и счета, и иных обстоятельств. В частности, очевидно, что филиал, не имеющий отдельного счета, не может самостоятельно исполнить налоговое обязательство.

Это приводит к выводу о необходимости корректировки определения налогоплательщика, содержащегося в статье 19 НК. Это определение должно быть более гибким, имея в виду, что конкретное решение вопроса о целесообразности возложения на определенных субъектов обязанностей налогоплательщика по каждому виду налога должно содержаться в соответствующих главах Особенной части НК, региональных и местных законах о налогах. Исходя из этого, можно предложить следующую редакцию статьи 19 Налогового кодекса:

«Статья 19. Налогоплательщики и плательщики сборов

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В случаях и в порядке, предусмотренных настоящим Кодексом, исполнение обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов и сборов может быть возложено на их филиалы и иные обособленные подразделения по месту нахождения

этих филиалов и иных обособленных подразделений, налоговых агентов, а также иных лиц».

В главах Особенной части Налогового кодекса предстоит решить принципиальный вопрос, в каком порядке исчисляется и исполняется налоговое обязательство по каждому из налогов предприятиями, осуществляющими экономическую деятельность на территории нескольких субъектов Федерации. Ниже предлагаются наши предложения на этот счет применительно к основным видам налогов.

а) Налог на прибыль

Применительно к налогу на прибыль законодательство, действовавшее до принятия Налогового кодекса, рассматривало в качестве налогоплательщиков только обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет (ст.1 ч.1 п.»б» Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций»). В случае же, если территориально обособленные структурные подразделения не имели отдельного баланса и счета, региональную часть налога на прибыль за них уплачивало само юридическое лицо в бюджет по месту нахождения своих филиалов пропорционально численности занятых и стоимости основных фондов, приходящейся на каждый филиал. При этом сумма налога определялась в соответствии со ставками налога на прибыль, действовавшими в регионах, где располагались структурные подразделения.

Учитывая, что для осуществления хозяйственной деятельности наличие самостоятельного баланса и счета не обязательно, юридическое лицо получало свободу избирать ту модель организации своих территориальных подразделений, которая ему наиболее выгодна. В тех регионах, где ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет субъекта Федерации, была выше, территориальным подразделениям с высокой долей ос-

новых фондов и занятых было выгодно придать статус самостоятельных налогоплательщиков, переводя полученную ими прибыль на счета самого юридического лица или филиалов, расположенных в регионах с более благоприятным налоговым режимом. Воспрепятствовать таким действиям налогоплательщиков было невозможно, так как вследствие неприменимости денежных расчетов в отношениях головного офиса со своими филиалами, установить фактическое место получения прибыли в рамках одного юридического лица невозможно. Практическим следствием такого положения было то, что регион, в котором фактически расположено производство, терял доходные поступления, которые призваны компенсировать бюджетные расходы, связанные с осуществлением хозяйственной деятельности на его территории (например, расходы на содержание производственной инфраструктуры, дорог и пр.). Если же юридическое лицо или один из его филиалов зарегистрированы в свободной экономической зоне, которых на территории РФ существует немало, потери нес не только регион, в котором фактически расположено производство, но и бюджетная система в целом.

Предлагаемый способ борьбы с уклонением от налогообложения путем концентрации прибыли в структурных подразделениях, расположенных на территориях с наиболее благоприятным налоговым режимом, состоит в отказе от признания самостоятельными налогоплательщиками филиалов и представительств с отдельным балансом и банковским счетом. В целях налогообложения головной офис и филиалы юридического лица должны рассматриваться в качестве консолидированного налогоплательщика. Налог на прибыль в бюджеты по месту нахождения филиалов должно уплачивать юридическое лицо, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти структурные подразделения, определяемой пропорционально их среднеспи-

сочной численности (фонду оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов. При этом должны применяться налоговые ставки, действующие в тех субъектах Федерации, муниципальных образованиях, где расположены данные структурные подразделения. Сказанное не означает, что непосредственным исполнителем налогового обязательства юридического лица не может быть его филиал, если он обладает собственным счетом.

б) Подоходный налог, взимаемый у источника, платежи в государственные социальные внебюджетные фонды (социальный налог)

Применительно к подоходному налогу и обязательным платежам в социальные внебюджетные фонды юридическое лицо со своими обособленными подразделениями также следует рассматривать в качестве консолидированного налогоплательщика, чтобы обеспечить поступление налоговых доходов в бюджеты и внебюджетные фонды тех регионов, из которых производятся соответствующие социальные выплаты.

Общую сумму платежей юридического лица с фонда оплаты труда следует распределять между региональными бюджетами исходя из фактического фонда оплаты труда каждого структурного подразделения или его доли в общем фонде оплаты труда применительно к подразделениям, не имеющим собственного счета. Долю стоимости основных фондов в данном случае учитывать не следует.

Основная проблема при распределении между региональными бюджетами платежей юридического лица с фонда оплаты труда связана с определением численности работников каждого из территориальных подразделений. Ведь юридически работодателем для работников всех филиалов является само юридическое лицо, а указанное в трудовом договоре место работы может не совпадать с фактическим. Поэтому представля-

ется желательным ввести в законодательство презумпцию совпадения места жительства и места работы гражданина, то есть считать работниками определенного филиала в целях налогового администрирования тех работников юридического лица, которые зарегистрированы по месту жительства по месту нахождения филиала. Естественно, в ряде случаев эта презумпция может не соответствовать действительности (например, если гражданин проживает не по основному месту жительства). В этих случаях работодатель вправе представить налоговым органам доказательства, что то или иное лицо фактически является работником того структурного подразделения, за которым оно числится.

в) Налог на добавленную стоимость и акцизы

До вступления в силу Налогового кодекса согласно Закону «О налоге на добавленную стоимость» филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, находящиеся на территории Российской Федерации и самостоятельно реализующие товары (работы, услуги), признавались налогоплательщиками.

Такое законодательное решение, очевидно, объяснялось соображениями простоты налогового администрирования. Принимая во внимание, что документы, по которым проверяется правильность исчисления и уплаты НДС (в частности, счета-фактуры), а также предметы сделки находятся в обладании фактических сторон сделки, налоговым органам по основному месту деятельности юридического лица трудно контролировать правильность налогообложения сделок, заключенных филиалами, расположенными в других регионах.

Однако существуют и аргументы против признания филиалов, имеющих отдельный баланс и счет, самостоятельными налогоплательщиками. Во-первых, логическим следствием такого решения должно быть налогообложение межфилиального

оборота, что сопряжено с определенными экономическими искажениями. Так, если филиал поставляет своему головному предприятию сырье, используемое для производства конечной продукции, НДС должен быть уплачен уже при поставке сырья, а право на зачет возникает лишь при реализации конечной продукции третьим лицам. Если производственный цикл достаточно длителен, юридическое лицо становится кредитором бюджета. Конечно, если рассматривать поставки товаров между головным офисом и филиалом юридического лица как безвозмездные, налоговое обязательство равно нулю. Однако сам по себе факт налогообложения операций по реализации товаров между головным офисом и филиалом означает, что такие операции рассматриваются как двусторонние сделки, что абсурдно с юридической точки зрения (предприятие не может вступать в сделку с самим собой).

Поэтому, на наш взгляд, межфилиальный оборот должен быть освобожден от обложения НДС, хотя это и не означает, что такой оборот не требует документальной фиксации. Ведь если перемещение товаров между структурными подразделениями юридического лица не облагается НДС, такое движение товаров не требует составления счетов-фактур. Но если допустить перемещение товара без составления счетов-фактур, у налогоплательщика появляется возможность объяснить отсутствие в наличии числящейся за ним продукции тем, что продукция отправлена в адрес филиала и находится «в пути», что создает предпосылки для теневого товарного оборота и контрабанды. Для нейтрализации этой угрозы следует оформлять межфилиальный оборот, документально фиксируя движение товара в рамках юридического лица. В этих целях могли бы использоваться те же счета-фактуры со специальной отметкой «не фискальные».

Использование нефискальных счетов-фактур позволяет точно определить оборот каждого отдельного подразделения юридического лица вне зависимости от того, имеет таковое отдельный баланс и счет или нет. Это дает возможность исчислять величину налогового обязательства каждого подразделения, исходя из его фактического оборота, а не удельного веса данного подразделения в общей стоимости основных фондов и численности работников юридического лица, как по налогу на прибыль. Фактически это равнозначно признанию филиалов самостоятельными налогоплательщиками, однако не сопряжено с теми юридическими проблемами, которые порождает признание филиалов налогоплательщиками де юре.

Необходимо оговориться, что правильная организация обложения НДС предполагает зачисление поступлений по данному налогу исключительно в федеральный бюджет. Менее предпочтителен вариант, при котором поступления от НДС аккумулируются в федеральном бюджете, и лишь затем определенная их доля распределяется между региональными бюджетами соразмерно численности населения субъекта Федерации. При такой организации НДС вопрос о порядке уплаты этого налога предприятиями, осуществляющими хозяйственную деятельность в различных регионах, теряет свою значимость. (Пока же поступления от НДС распределяются между федеральным и региональными бюджетами, проблема распределения платежей юридического лица по НДС между регионами по месту расположения его структурных подразделений существует. Соответствующие платежи можно распределять между региональными бюджетами по месту расположения филиалов либо исходя из фактического объема реализационных операций, либо исходя из удельного веса данного подразделения в общей численности занятых и стоимости основных фондов.)

В отличие от НДС, который мыслится нами как закрепленный доходный источник федерального бюджета, поступления от акцизов должны «расщепляться» между федеральным и региональными бюджетами. Поэтому здесь тем более важно обеспечить фискальные интересы регионов, в которых фактически создается налогооблагаемая база. Это можно сделать двумя способами:

1. Распределять акцизные поступления между регионами по месту расположения структурных подразделений аналогично тому, как это делается применительно к налогу на прибыль (то есть пропорциональному удельному весу филиала в общей численности работников и стоимости основных фондов юридического лица). Минусом такого решения является отсутствие связи между местом конечной реализации подакцизного товара и местом зачисления налоговых платежей, между тем по самой своей природе акцизы являются налогом на потребление.
2. В этом смысле предпочтительнее зачислять акцизы в бюджет по месту нахождения филиалов, реализующих готовую подакцизную продукцию. (В мировой практике известен и третий путь распределения поступлений от акцизов между региональными бюджетами — использование акцизных марок не единого федерального, а регионального образца. Это означает, что на территории определенного региона может реализовываться лишь та подакцизная продукция, которая имеет марки данного региона. Однако это существенно усложняет жизнь налогоплательщиков, которые оказываются лишены возможности изменить место реализации товара в случае, если он не находит сбыта в определенном регионе.)

д) Налоги на имущество

Еще римским частным правом выработан принцип, в соответствии с которым бремя расходов по содержанию имущества несет его собственник. Однако в налоговом законодательстве ряда стран принята концепция, согласно которой налогами данного вида облагается не лицо, а имущество как таковое, что подразумевает индифферентный подход к вопросу о фигуре налогоплательщика. Учитывая возможность несовпадения собственника и фактического владельца налогооблагаемого имущества, государство снимает с себя обязанность выяснять содержание договорных отношений между различными субъектами прав на имущество: по налоговым обязательствам, связанным с ним, все они несут солидарную ответственность. Из этого следует, что требование об уплате налогов на имущество вообще не должно выставляться. Право наложения ареста и последующее обращение взыскания на имущество у налоговых органов возникает, если налог не уплачен по истечении срока его уплаты вне зависимости от того, входила ли уплата налога в обязанности его собственника или титульного владельца.

Мы считаем данный подход к решению вопроса вполне оправданным, а потому вопрос о субъекте налогового обязательства применительно к налогам на имущество теряет смысл.

1.2. Институт консолидации налогоплательщиков

Открытие филиала (представительства) является не единственной формой осуществления предпринимательской деятельности за пределами региона налоговой регистрации. Для этих целей юридическое лицо может создать дочернее предприятие. Преимуществом такого варианта является то, что при 100-процентном участии в уставном капитале дочернего предприятия материнское полностью сохраняет в своем распоря-

жении прибыль дочернего и освобождается (за исключением некоторых случаев) от ответственности по его долгам. В этом случае прямой перевод прибыли из одного взаимозависимого предприятия в другое невозможен, однако такие предприятия могут минимизировать свои совокупные налоговые обязательства путем передачи друг другу имущества по заниженным (или наоборот, завышенным) ценам.

В связи с этим в первоначальном правительственном проекте Налогового кодекса предусматривалась возможность консолидации предприятий в целях налогообложения. Под консолидированной группой понималось объединение взаимозависимых предприятий (с долей участия в капитале друг друга не менее 80%), выступающее в качестве единого налогоплательщика в отношении одного или нескольких федеральных налогов.

Очевидными преимуществами введения в законодательство института консолидированной группы налогоплательщиков является то, что это:

- повышает ответственность взаимозависимых лиц по налоговым обязательствам друг друга (так, согласно ч.5 ст.84 правительственного проекта НК «участники консолидированной группы налогоплательщиков несут солидарную ответственность по исполнению налоговых обязательств консолидированной группы налогоплательщиков в части тех налогов, в отношении которых такая группа выступает в качестве единого налогоплательщика... при невыполнении или ненадлежащем выполнении головным предприятием возложенных на него обязанностей»).

- лишает смысла ценовые манипуляции в сделках между взаимозависимыми лицами;

— облегчает налоговое администрирование, т.к. нет необходимости проверять обоснованность цен, применяемых взаимозависимыми лицами.

Тем не менее, существенным минусом консолидации является то, что она дает возможность для легального занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за счет суммирования прибыли одних входящих в группу предприятий с убытками других. Всегда можно подобрать такую группу предприятий, совокупная прибыль которой будет равна нулю.

Для нейтрализации возможных злоупотреблений консолидированных групп, выражающихся в суммировании прибыли с убытками, требуется разработка слишком сложных правил. Причем, если правила будут достаточно эффективны, налогоплательщики утратят заинтересованность в создании консолидированных групп, а по проекту НК создание таких групп рассматривалось именно как право налогоплательщиков.

Законодательство некоторых стран (например, США) вменяет налогоплательщикам в обязанность образование консолидированной группы (в целях установления дополнительной ответственности материнского общества по налоговым долгам дочерних), но только при установлении факта систематических ценовых манипуляций по сделкам между взаимозависимыми лицами³. В России вводить принудительную консолидацию налогоплательщиков вряд ли целесообразно, так как российское корпоративное законодательство позволяет привлечь материнское хозяйственное общество к ответственности по долгам дочернего по сделкам, заключенным дочерним об-

³ Из материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России. Комментарии Д.Макдональда и П.Стефана к статьям 81-107 проекта Общей части Налогового кодекса РФ.

ществом по указанию материнского, а также в случае несостоятельности дочернего общества по вине материнского.

Вышеизложенное приводит к выводу о нецелесообразности включения в российское налоговое законодательство института консолидации налогоплательщиков.

1.3. Возложение обязанностей налогоплательщика на третьих лиц

а) Возложение обязанностей налогоплательщика на налогового агента

По некоторым видам налоговых обязательств (например, по уплате подоходного налога за работающих по найму лиц, уплате налога на прибыль с дивидендов и процентов) основными участниками налоговых правоотношений являются налоговые агенты, под которыми в статье 24 Налогового кодекса понимаются «лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов». Таким образом, в действующей редакции Налогового кодекса налоговые агенты налогоплательщиками не признаются. Следствием такого подхода является неопределенность вопроса о субъекте налогового обязательства в случае неисполнения налоговым агентом своих обязанностей. Так, статья 123 НК предусматривает ответственность в виде штрафа за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов. Однако Налоговый кодекс не дает ответа на вопрос, на ком лежит обязанность по уплате в бюджет суммы налогового обязательства и пени в случае невыполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

С нашей точки зрения, то обстоятельство, что налоговые агенты исполняют налоговое обязательство за счет другого лица, не является основанием для непризнания их налогоплательщиками.

Напротив, обязательство налогового агента должно носить автономный характер: то есть налоговый агент должен уплачивать налог вне зависимости от того, удержал ли он соответствующую сумму из средств налогоплательщика или нет. В противном случае не удержанный налоговым агентом налог пришлось бы взыскивать с налогоплательщиков, что может оказаться весьма затруднительно из-за многочисленности последних и незначительности налогового обязательства каждого из них. Кроме того, если в роли налогоплательщиков выступают работники, они в основной массе практически не в состоянии контролировать правильность осуществляемых удержаний, а тем более, не обладают информацией о том, были ли перечислены в бюджет удержанные у них средства. В то же время, в некоторых случаях (например, при ликвидации юридического лица — налогового агента) взыскание налога с налогоплательщиков может оказаться единственно возможным способом его взыскания. Поэтому, с нашей точки зрения, следует установить солидарную ответственность налогоплательщика и налогового агента в случае неисполнения соответствующего налогового обязательства. Однако налогоплательщик должен освобождаться от ответственности, если удержание было произведено.

Исходя из этого, представляется необходимым включить в статью 24 норму следующего содержания: «В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым агентом своих обязанностей по удержанию налога у налогоплательщика, он несет солидарную с налогоплательщиком ответственность за исполнение соответствующего налогового обязательства. С момента удержания налога у налогоплательщика обязательство по уплате соответствующего налога переходит на налогового агента».

Наконец, из части 2 статьи 24 необходимо исключить пункт 2, который возлагает на налоговых агентов обязанность «в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплатель-

щика и о сумме задолженности налогоплательщика». По нашему убеждению, никакие объективные обстоятельства не могут обусловить невозможность удержать налог. Кроме того, формулировка п.2 ч.2 ст.24 может быть воспринята налоговыми агентами как освобождение их от ответственности за неудержание налога при условии уведомления налоговых органов.

б) Возложение обязанностей налогоплательщиков на их контрагентов по сделке

Весьма распространенным способом противозаконного уклонения от налогообложения является заключение фиктивных сделок на оказание услуг (маркетинг, консалтинг, реклама, НИОКР и пр.) при получении от предприятия-исполнителя (срок существования которого обычно не превышает нескольких месяцев) не услуг, указанных в договоре, а ранее перечисленных ему заказчиком и обналиченных денег (за вычетом комиссионных) с целью занижения налогооблагаемой прибыли, получения кредита по НДС, ухода от социальных платежей в государственные внебюджетные фонды и подоходного налога.

В целях предотвращения налоговых потерь, возникающих вследствие заключения фиктивных сделок на поставку указанных видов услуг, следует предусмотреть процедуру специальной регистрации организаций в налоговых органах в качестве поставщиков подобных услуг (по аналогии с используемой во многих странах ОЭСР практикой налоговой регистрации в качестве благотворительных организаций). Условиями такой регистрации могут быть: наличие организационно-правовой формы, предусматривающей полную ответственность учредителей по долгам организации, либо наличие определенной налоговой истории, либо предоставление обеспечения исполнения налоговых обязательств (залог, банковская гарантия и пр.) При этом необходимо следить за тем, чтобы предъявляемые в качестве условия налоговой регистрации в качестве поставщика указанных услуг требования не препятствовали проникновению новых

субъектов на рынок и не искажали конкурентной среды. При отсутствии у поставщика услуг лицензии налоговых органов потребитель услуг должен заплатить за поставщика аванс по НДС⁴ и налогу на прибыль (по ставке 7—10% от стоимости услуг). В этом случае у потребителя услуг возникает право на вычет затрат из базы налога на прибыль и на кредит по НДС.

2. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

В теории налогообложения выделяют две причины возможного отклонения объявленной цены сделки от рыночного уровня⁵.

Во-первых, **фиктивный характер сделки**, при котором объявленная цена отличается от цены, фактически уплаченной покупателем за товар⁶.

⁴ По аналогии со ст.7 Закона «О налоге на добавленную стоимость», предусматривающей, что в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными предприятиями, не состоящими на учете в налоговом органе, налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет в полном размере российскими предприятиями за счет средств, перечисляемых иностранным предприятиям или другим лицам, указанным этими иностранными предприятиями. При этом после уплаты налога российскими предприятиями иностранные предприятия имеют право на возмещение сумм налога на добавленную стоимость, фактически уплаченных в бюджет при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, а также по материальным ресурсам производственного назначения в порядке, установленном Государственной налоговой службой Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

⁵ Из материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России. —Transfer pricing: basic principles and article 40 of the russian Tax Code” by Joel M.Macdonald.

⁶ В терминах российского гражданского законодательства такая сделка именуется притворной (ч.2 ст.70 ГК)

Допустим, средняя рыночная цена на определенный товар составляет 100 единиц, включая НДС. Ставка НДС составляет 20%, а ставка налога на прибыль — 30%. Продавец А продает товар покупателю В по официальной цене 50 единиц, тем самым снижая величину налогового обязательства по НДС с 20 до 10 единиц. Это позволяет снизить фактическую реализационную цену со 100 до 90 единиц. Недостающие до этого уровня 40 единиц покупатель уплачивает наличными. За счет снижения налогооблагаемой прибыли продавец выигрывает на этой сделке 15 единиц (30% от 50).

Покупатель в данном примере выигрывает 10 единиц за счет снижения НДС. Однако эта выгода существует лишь в случае, если покупателем является физическое лицо (которое не имеет права на зачет НДС) или предприятие, покупающее товар для потребительских целей (так как в этом случае сумма налога, уплаченная при покупке, не относится на издержки производства и обращения и не вычитается из общей суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет). Но применение фиктивных цен в розничной продаже очень рискованно, так как любой из потребителей может сообщить налоговым органам о мошеннической сделке.

Если предметом сделки являются основные средства и нематериальные активы покупатель утрачивает заинтересованность в занижении объявленной цены, так как в этом случае он имеет право на вычет всей уплаченной при покупке суммы НДС из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет. Кроме того, в этом случае у покупателя снижается стоимость имущества, на которую начисляются амортизационные отчисления. В этом случае единственный для продавца способ заинтересовать покупателя в фиктивной сделке — это разделить с ним полученную выгоду.

Точно так же покупателю невыгодно занижение объявленной цены сделки, если ее предметом являются материальные ресурсы, используемые в процессе производства, если только он не намерен продать произведенный с использованием этих ресурсов товар также по заниженной цене. В этом случае у покупателя сокращаются издержки, подлежащие вычету из налогооблагаемого дохода, а налоговое обязательство по НДС увеличивается на сумму НДС, недовнесенную в бюджет при первоначальной сделке. Допустим, товаром в рассматриваемом нами примере является сырье, которое реально обошлось покупателю в 90 единиц. Если данное сырье было использовано для производства продукции, проданной за 120 единиц с учетом НДС, покупатель будет обязан внести в бюджет 14 единиц ($24 - 10$), в то время как при легальном характере первоначальной сделки налоговое обязательство предприятия В составило бы 4 единицы ($24 - 20$). Кроме того, у покупателя на 40 единиц (по сравнению с фактически уплаченной ценой) сократились принимаемые к вычету издержки, что составляет потерю в 12 единиц по налогу на прибыль. Таким образом, суммарные потери покупателя от сделки составляют 22 единицы, тогда как на фактической цене он сэкономил только 10. Конечно, продавец может компенсировать покупателю его потери, снизив фактическую реализационную цену. Однако, учитывая, что «цена» неучтенных наличных денег выше цены безналичных, продавец должен будет отдать покупателю большую часть полученной им выгоды. В этой ситуации выгода, полученная обеими сторонами сделки, явно не окупает «платы за риск».

Завышение цен в сделках между независимыми лицами еще менее вероятно, так как это увеличивает обязательство продавца и уменьшает обязательство покупателя по налогу на прибыль на одинаковую сумму, и, кроме того, при этом

увеличивается обязательство покупателя по НДС. Даже если продавец полностью освобожден от налога на прибыль, он не заинтересован в подобной сделке, а при нормальных условиях она для него прямо убыточна.

Приведенные выше примеры позволяют сделать вывод об относительно низкой вероятности искажения декларируемых цен в сделках между независимыми сторонами, а значит – о нецелесообразности наделения налоговых органов широкими полномочиями по осуществлению ценового контроля. Хотя в некоторых случаях вероятность искажения цен в сделках между независимыми лицами повышается. К числу таковых относятся, прежде всего, случаи, когда одна из сторон сделки пользуется налоговыми льготами. Если, скажем, покупатель по сделке освобожден от уплаты налога на прибыль, для него менее значимо снижение подлежащих вычету издержек в результате занижения реализационной цены. Одним из распространенных способов ухода от налогообложения является осуществление внешнеторговых сделок через посредничество фирм, зарегистрированных в офшорных зонах иностранных государств. Поэтому ценовой контроль применительно к внешнеторговым сделкам также может осуществляться по упрощенной процедуре.

Взаимозависимость сторон сделки является вторым мотивом к занижению договорных цен. Взаимная зависимость предприятий может выражаться в том, что стороны сделки контролируют друг друга либо находятся под контролем одного и того же третьего лица. Применительно к физическим лицам взаимная зависимость чаще всего выражается в родственных отношениях.

При наличии отношений взаимной зависимости передача имущества от одного лица другому сравнительно мало затрагивает общее экономическое положение сторон сделки, но при

этом позволяет воспользоваться налоговыми преимуществами. Допустим, акционерное общество А полностью владеет пакетом акций общества В. Если материнское общество является прибыльным, а дочернее убыточным, при передаче имущества от А к В обеим сторонам выгодно назначить реализационную цену как можно ниже, чтобы записать максимум прибыли на убыточное предприятие. (Потери, которые несет продавец при реализации имущества по заниженным ценам, в данном случае никакого значения не имеют, так как с экономической точки зрения А и В составляют единое целое.) Если дочернее и материнское общество расположены в регионах с разными ставками налога на прибыль, они будут стремиться за счет занижения реализационных цен сосредоточить максимум прибыли в регионе с более благоприятным налоговым режимом.

Таким образом, обоснованность цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, всегда должна подвергаться налоговому контролю. Однако законодательно установленные критерии взаимной зависимости не должны быть слишком широки, чтобы ценовой контроль не приобретал тотальный характер. Так, если в приведенном примере предприятие А владеет не 100-процентным, а 20-процентным пакетом акций В, вероятность осуществления сделки по заниженным ценам существенно ниже. Предположим, экономическая стоимость каждого из обществ по отдельности составляет 100 единиц. В этом случае совокупная «экономическая стоимость» предприятия А с учетом его доли в предприятии В составит 120 единиц. Если В «продает» товар А за 10 единиц, в то время как его рыночная цена составляет 20, то стоимость А возрастает на 8 и составляет теперь 128 единиц (предприятие А получает 10 единиц за счет покупки товара ниже его рыночной цены и теряет 2 единицы, поскольку экономическая стоимость В, в котором А имеет 20-процентную долю, уменьши-

лась на 10 единиц). В результате этой сделки «экономическая стоимость» В понизилась на 10 единиц, тогда как при реализации имущества по рыночной цене дополнительное налоговое обязательство В (при действующей ставке налога на прибыль в 35%) составило бы лишь 3,5 единицы. Очевидно, другие акционеры В будут возражать против такой сделки, тем более, что ч.3 ст.105 Гражданского кодекса предоставляет акционерам дочернего общества право требовать возмещения основным хозяйственным обществом убытков, причиненных по его вине дочернему.

Согласно пункту 1 части 1 статьи 20 Налогового кодекса лица признаются взаимозависимыми, если одно из них участвует в имуществе другого, и доля такого участия составляет более 20 процентов. При этом часть 2 указанной статьи позволяет суду признать лица взаимозависимыми для целей налогообложения и в других случаях, если «налоговым органом представлены доказательства того, что лица находятся под контролем третьего лица либо одно лицо находится под контролем другого лица».

Определение взаимозависимых лиц в действующей редакции НК предоставляет налоговым органам, с одной стороны, излишне обширные, а с другой — излишне узкие полномочия. Учитывая, что для осуществления ценового контроля важна не любая степень взаимозависимости, а лишь та, которая позволяет одному лицу определять действия другого, мы считаем целесообразным сделать в пункте 1 статьи оговорку, что доля в 20% может рассматриваться в качестве основания для признания лиц взаимозависимыми, если никакому другому лицу не принадлежит в том же предприятии доля, превышающая 50%.

С другой стороны, действующая редакция статьи обязывает налоговые органы обращаться в суд, чтобы признать взаи-

мозависимыми предприятия А и С, если некоему предприятию В принадлежит значительная доля в имуществе А и С. Поэтому мы предлагаем автоматически признавать взаимозависимыми также сестринские предприятия при высокой доле участия в них одного и того же материнского.

Учитывая вышеизложенное, представляется необходимым изложить статью 20 Налогового кодекса в следующей редакции:

«Статья 20. Взаимозависимые лица

1. Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одно лицо контролирует другое лицо, либо лица находятся под контролем одного и того же третьего лица;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Под контролем лица над организацией понимается прямое и (или) косвенное (через посредство других организаций) участие в имуществе этой организации, доля которого (количество принадлежащих лицу голосующих акций акционерного общества, размер принадлежащей лицу доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, складочном капитале товарищества, размер паевого взноса в паевой фонд производственного кооператива и т.п.) составляет более 20%. Лицо, доля участия которого в имуществе организации составляет менее 51%, не может считаться контролирующим эту организацию в случае, если единственному

третьему лицу, которое не признается взаимозависимым с этим лицом в соответствии с настоящей статьей, принадлежит доля участия в имуществе этой организации, составляющая 51% и более. Порядок определения доли косвенного (через посредство других организаций) участия лица в имуществе организации устанавливается Правительством Российской Федерации.)

Под контролем физического лица над организацией также понимается участие в этой организации через другое физическое лицо, под контролем которого находится эта организация, если оба физических лица признаются взаимозависимыми лицами в соответствии с подпунктами 2 и 3 настоящего пункта.

2. По иску налогового органа суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут оказывать влияние на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)».

Итак, как было отмечено выше, ценовой контроль целесообразен применительно к сделкам между взаимозависимыми лицами, а также к сделкам между невзаимозависимыми лицами, если таковые сделки носят фиктивный характер. Проанализируем, насколько соответствуют такому подходу нормы действующего Налогового кодекса. Так, согласно ст.40 Кодекса налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам только в трех случаях:

- при сделках между взаимозависимыми лицами;
- по бартерным сделкам;
- по внешнеэкономическим сделкам;
- при колебании более чем на 20% цены, применяемой одним и тем же налогоплательщиком по идентичным товарам в пределах непродолжительного времени.

В перечисленных случаях, когда, по мнению налогового органа, примененные сторонами сделки цены отклоняются (в ту или иную сторону) более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе вынести решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночных цен.

Существенным недостатком этой формулировки является то, что условием применения ценового контроля к сделкам между взаимозависимыми лицами является отклонение объявленной цены от рыночной более чем на 20%. Таким образом, допуская регулярное отклонение применяемых цен от рыночных, скажем на 15%, взаимозависимые лица могут беспрепятственно уклоняться от налогообложения. Учитывая, что договорные отношения сторон в данном случае носят постоянный характер, совокупная величина сокрытой налогооблагаемой базы может оказаться весьма значительна.

Но основным недостатком статьи в действующей редакции является то, что она предоставляет одному и тому же налоговому инспектору право производить доначисление налога при отклонении примененной сторонами сделки цены от рыночной цены на идентичные (однородные) товары, и определять эту рыночную цену. Причем в статье отсутствуют указания на определенные источники информации о рыночных ценах товаров, работ и услуг. Очевидно, что здесь заложены огромные возможности для произвола налоговых органов.

С нашей точки зрения, при решении вопроса о пределах использования налоговыми органами права оспаривать объявленную цену сделки необходимо учитывать, что широкое использование этого права может затруднить прохождение ценовых сигналов и существенно снизить способность рыночного механизма к саморегуляции. Даже при условии идеальной

добросовестности чиновников налоговых органов вероятность их ошибки весьма велика, учитывая многочисленность и субъективность факторов, подлежащих учету при определении применимой рыночной цены по сделке. Так, в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса для определения рыночного уровня цен на товары (работы, услуги) налоговый орган должен последовательно провести следующие процедуры:

- Определить, какие товары (работы, услуги) могут быть признаны идентичными (однородными) с товарами, составляющими предмет проверяемой сделки. При этом «при определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель»;
- Определить перечень условий проверяемой сделки, которые могли оказать влияние на уровень цены, «в частности, такие условия сделки, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия»;
- Выяснить средний для данной местности уровень цен на идентичные (однородные) товары при сопоставимых условиях сделки. Данную задачу применительно к товарам, не котирующимся на бирже, следует признать практически нереализуемой, учитывая, что ни один из существующих статистических источников не содержит информации об условиях сделок.
- Решить, является ли нормальным отклонение примененной налогоплательщиком цены от средней рыночной цены на идентичные (однородные) товары при сопоставимых условиях сделки. Критериями для вынесения такого решения должны быть: «обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки, учитывающие факторы спроса и предложения на рынке товаров, работ или

услуг, сезонные и иные колебания потребительского спроса на товары, потеря товарами качества или иных потребительских свойств, истечение (приближение даты истечения) сроков годности или реализации товаров, маркетинговая (ценовая) политика, в том числе, при продвижении товаров, работ или услуг на новые для них рынки, при продвижении на рынки новых изделий, не имеющих аналогов, при предоставлении индивидуальных скидок новым потребителям, а также при реализации опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления потребителей с ними» и пр.

Чтобы **объективно** провести такую аналитическую работу, потребуются усилия квалифицированных специалистов. Потребитель способен решать эту задачу каждодневно и без особого труда, так как исходит из своих **субъективных** потребностей и возможностей. Чиновники же налоговых органов, не обладая ни объективной, ни субъективной системой оценки, склонны решать эту задачу исходя из наличия или отсутствия корыстной заинтересованности в ее решении в пользу налогоплательщика. Приходится констатировать, что какими бы благами ни были цели законодателя, от их достижения разумнее отказаться, если они не могут быть достигнуты без применения формулировок типа «и прочие разумные условия», «иные аналогичные случаи» и т.д. В противном случае, единственным реальным практическим следствием принятия такого закона будет расширение масштабов коррупции.

Исходя из вышеизложенного представляется, что предоставлять налоговым органам право доначислять налог исходя из рыночных цен на определенный товар можно лишь при условии официального опубликования рыночных цен, по которым будут оцениваться результаты сделок, а при отсутствии такой информации – при условии расчета уровня рыночной цены по утвержденным Правительством максимально форма-

лизованным (применительно к специфике каждой отрасли) методикам. В противном случае право переоценивать результаты сделки, исходя из рыночных цен, можно предоставить только суду.

С другой стороны, при наличии опубликованной информации об уровне рыночных цен (или формализованных методик их исчисления) представляется нецелесообразным установление минимальной величины отклонения объявленной цены сделки от рыночной как условия доначисления налога налоговыми органами по сделкам между взаимозависимыми и некоторым сделкам между независимыми лицами. Это относится к внешнеторговым, бартерным сделкам, а также сделкам с участием лиц, освобожденных от уплаты налога на прибыль.

Кроме того, статья 40 в нынешней редакции не позволяет отслеживать сделки между взаимозависимыми лицами, осуществляемые через посредника. Так, если взаимозависимые лица А и В выступают соответственно продавцом и покупателем в двух сделках по продаже одного и того же имущества с участием одного и того же третьего лица С, эти сделки не подпадают ни под один из пунктов статьи 40 (так как в обеих взаимосвязанных сделках фигурирует заниженная цена), конечно, за исключением случаев, когда посредник специализируется на сделках с аналогичным имуществом и в течение непродолжительного времени заключит аналогичные сделки по нормальной цене.

Резюмируя вышеизложенное, можно предложить следующую редакцию статьи 40 Кодекса:

«Статья 40. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения

1. Если иное не предусмотрено настоящим пунктом, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. В случаях, предусмотренных настоящей статьей, при отклонении цены, указанной сто-

ронами сделки, от рыночной цены на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, в целях налогообложения применяется рыночная цена на идентичные (однородные) товары, работы или услуги.

2. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

3. Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

4. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

5. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

6. При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не яв-

ляющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

7. При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также обычные при заключении сделок между независимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки и надбавки, вызванные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

8. При определении рыночных цен на товары, работы и услуги используется информация органов, регулирующих в соответствии с законодательством Российской Федерации ценообразование, и других уполномоченных органов, в том числе органов статистики, органов ценообразования или специализированных (квалифицированных и лицензированных) оценщиков. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам по согласованию с Государственным антимонопольным комитетом и Государственным комитетом Российской Федерации по статистике осуществляет сбор и систематизацию информации о рыночных ценах (пределах колебаний рыночных цен) на товары, работы и услуги, применяемой для целей налогообложения, и обеспечивает ежемесячную (*вариант: ежеквартальную*) публикацию этой информации.

9. При наличии информации о рыночной цене (пределах колебаний рыночной цены) на товар, работу, услугу, опубликованной в порядке, предусмотренном пунктом 8 настоящей статьи, налоговые органы вправе проверять правильность применения налогоплательщиками цен по сделкам, заключенным в сопоставимых условиях с идентичными (*Вариант: добавить в скобках слово «однородными»*) товарами, работами, услугами, реализованными в тот же период, к которому относится информация о рыночной цене на эти товары, лишь в следующих случаях:

1) При исполнении сделок между взаимозависимыми лицами.

Если налоговым органом установлено, что взаимозависимые лица в пределах непродолжительного периода времени выступали в качестве противоположных сторон в двух или более последовательных сделках по реализации одних и тех же или идентичных товаров (работ, услуг) с участием одного и того же третьего лица или нескольких третьих лиц (например,

если одно из двух взаимозависимых лиц выступало в качестве продавца в сделке купли-продажи товаров с третьим лицом, а это третье лицо выступало в качестве продавца в сделке купли-продажи тех же самых или идентичных товаров со вторым из двух взаимозависимых лиц), налоговый орган вправе рассматривать такие сделки как сделки, заключенные непосредственно между этими взаимозависимыми лицами.

2) По товарообменным (бартерным) операциям, а также по сделкам, исполняемым путем зачета встречного однородного требования.

3) При исполнении внешнеэкономических сделок.

4) При исполнении сделок с организациями, зарегистрированными в иностранных государствах и на территориях с льготным налоговым режимом или в иностранных государствах и на территориях, законодательство которых не предусматривает раскрытие и предоставление информации при осуществлении финансовых операций (офшорных зонах), а также на территориях субъектов Российской Федерации, законодательством которых установлен льготный налоговый режим, в свободных экономических зонах и закрытых административно-территориальных образованиях на территории Российской Федерации, а также при исполнении сделок с организациями, освобожденными от уплаты налога на прибыль на определенный период своей деятельности, или с организациями, имеющими убыток по данным налоговых деклараций по налогу на прибыль за два последних года, предшествующих году исполнения сделки.

5) При отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения уровня цен, применяемых одним и тем же налогоплательщиком по идентичным (*Вариант: добавить в скобках слово «однородным»*) товарам (ра-

ботам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

10. В случаях, предусмотренных подпунктами 1-4 пункта 9 настоящей статьи, вне зависимости от размера отклонения цены товаров, работ или услуг, примененных сторонами сделки, от рыночной цены на идентичные (*Вариант: добавить в скобках слово «однородные»*) товары, работы или услуги, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на соответствующие товары, работы или услуги. В случае, предусмотренном подпунктом 5 пункта 9 настоящей статьи, при условии, что цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (*Вариант: добавить в скобках слово «однородных»*) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на соответствующие товары, работы или услуги.

11. При отсутствии информации о рыночной цене (пределах колебаний рыночной цены) на товар, работу, услугу, опубликованной в порядке, предусмотренном пунктом 8 настоящей статьи, налоговые органы вправе проверять правильность применения налогоплательщиками цен по сделкам, при наличии утвержденной Правительством Российской Федерации и официально опубликованной методики (альтернативных методик) определения рыночной цены по сделкам для данного вида экономической деятельности, в случаях, предусмотренных подпунктами 1-4 пункта 9 настоящей статьи. В указанных случаях, при условии, что цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в

сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (*Вариант: добавить в скобках слово «однородных»*) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на соответствующие товары, работы или услуги.

12. Если опубликованная в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи или исчисленная в соответствии с утвержденной Правительством методикой (альтернативными методиками) рыночная цена имеет минимальное и максимальное значения, налоговый орган должен оценивать результаты сделки на основе того значения рыночной цены, которое наиболее близко к цене, примененной сторонами сделки. При оценке результатов сделки на основе рыночной цены, опубликованной в соответствии с пунктом 8 настоящей статьи или исчисленной в соответствии с утвержденной Правительством методикой (альтернативными методиками), налоговый орган вправе принимать во внимание перечисленные в пункте 7 настоящей статьи условия сделки, которые не были учтены при определении рыночной цены на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, лишь в том случае, если с учетом этих условий значение рыночной цены будет более близко к цене, примененной сторонами сделки.

13. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации цены на определенные виды товаров, работ или услуг устанавливаются (регулируются) уполномоченными на то государственными либо иными органами, и цены, примененные сторонами сделки, отклоняются от этих цен, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе цен на соответствующие товары, работы или

услуги, установленных уполномоченными на то государственными либо иными органами.

14. При рассмотрении судом дел об обжаловании решений налоговых органов о доначислении налога и пени исходя из оценки результатов сделки на основе рыночных цен в порядке, установленном пунктами 10, 11 и 13 настоящей статьи, обязанность доказывания обстоятельств, имеющих значение для более точного определения применимой рыночной цены, или обстоятельств, препятствующих оценке результатов сделки в порядке, установленном настоящей статьёй, возлагается на налогоплательщика.

15. При наличии у налогового органа оснований полагать, что цены, примененные сторонами сделки, не соответствуют уровню рыночных цен на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, в иных случаях, помимо предусмотренных пунктами 9, 10, 11 и 13 настоящей статьи, налоговый орган вправе обратиться в суд с иском об оценке результатов сделки в целях налогообложения на основе рыночной цены на идентичные (однородные) товары (работы, услуги). При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для оценки результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в настоящей статье.

16. Если налоговый орган или суд в соответствии с пунктами 10, 11, 13, 15 настоящей статьи вынес решение о доначислении налога исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены на идентичные (однородные) товары, работы или услуги, признав, что примененная сторонами сделки цена отличается от рыночной цены, указанная рыночная цена применяется при исчислении сумм налогов, подлежащих уплате другими сторонами сделки, совершенной на территории Российской Федерации, за исключением случаев, когда другой стороной сделки является физическое лицо, не являю-

щееся индивидуальным предпринимателем. Налоговый орган, вынесший решение о доначислении налога одной из сторон сделки исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены, в течение 10 дней с момента вынесения этого решения обязан известить другие стороны данной сделки и налоговый орган по месту постановки на учет других сторон сделки о рыночной цене, по которой оценены результаты сделки. Налоговый орган по месту постановки на учет других сторон сделки в течение 10 дней с момента получения извещения о доначислении налога одной из сторон сделки исходя из оценки результатов сделки на основе рыночной цены обязан вынести решение о зачете или возврате излишне уплаченной суммы налога в соответствии со статьями 78-79 настоящего Кодекса.”

3. Проблема соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве

В нижеследующих разделах настоящей главы представлены наши соображения о направлениях совершенствования Общей части российского Налогового кодекса в целях обеспечения взвешенного баланса прав налогоплательщиков и налоговых органов. Следует подчеркнуть, что авторы не ставили целью ни ужесточение, ни либерализацию действующего законодательства. При разработке концепции изменений к Налоговому Кодексу мы старались абстрагироваться от крайностей, присущих аргументации как представителей налоговых органов, так и налогоплательщиков, и придерживаться «золотой середины», которая, на наш взгляд, и определяет качество современного законодательства о налоговом администрировании.

3.1. Полномочия налоговых органов по осуществлению налогового контроля

1) Полномочия налоговых органов на получение информации от налогоплательщиков и третьих лиц

В большинстве стран ОЭСР представители некоторых профессий освобождены от обязанности сообщать налоговым властям информацию о налоговых обязательствах своих клиентов, которая стала им известна по роду деятельности. Обычно к таким профессиям относятся: юристы, бухгалтеры, врачи, священнослужители, в некоторых странах (Швейцария, Греция, Ирландия, Бельгия, Италия, Португалия) признается также банковская тайна⁷.

Отсутствие защиты профессиональной адвокатской тайны в первой редакции российского налогового законодательства существенно ущемляло право налогоплательщиков пользоваться юридической помощью, так как делало для них небезопасными услуги профессиональных консультантов. В ныне действующей редакции Кодекса (от 09.07.99 №154-ФЗ) установлены профессиональные привилегии для адвокатов и аудиторов (ст.82), что следует признать позитивной новацией.

Вопрос о целесообразности защиты банковской тайны в налоговых правоотношениях более сложен. Очевидно, закрытый характер информации о банковских счетах и вкладах существенно затрудняет работу налоговой администрации, так как в отличие от свидетельских показаний юрисконсультов, врачей и прочих лиц, пользующихся профессиональными привилегиями, информация, которой обладают банки, является незаменимым

⁷ См. Таблицу 9 (Б) Обзора правовой ситуации в странах ОЭСР по вопросу —Права и обязанности налогоплательщиков”, одобренного Советом ОЭСР 27 апреля 1990 г.

доказательством. В пользу банковской тайны, очевидно, можно привести только один аргумент: она дает огромный толчок развитию национальной банковской системы за счет привлечения сбережений физических лиц, в том числе — иностранцев. Неслучайно, государства, в которых признается банковская тайна (в частности, Швейцария и Австрия), занимают лидирующие позиции на мировом рынке банковских услуг.

Тем не менее, при сегодняшнем критическом состоянии бюджетной системы России мы считаем невозможной защиту банковской тайны. Эту логику, очевидно, разделяют и законодатели, так как в последней редакции Кодекса (от 09.07.99 г.) усилены нормы об обязанностях банков в налоговых правоотношениях. В частности, предусмотрена обязанность банков представлять по требованию налогового органа, проводящего налоговую проверку налогоплательщика, необходимые для такой проверки документы (сведения) о финансовых и иных операциях проверяемого налогоплательщика.

Кроме того, немаловажным является вопрос о праве налогоплательщика не свидетельствовать против себя, своего супруга и близких родственников. Наличие этого права у обвиняемых в уголовных правонарушениях почти никогда не оспаривается, однако, по мнению некоторых специалистов, это право налогоплательщиков не подлежит расширительному толкованию. (Так, согласно ст.307 законопроекта «О налоговом администрировании», подготовленного в рамках программы технического содействия Правительства США осуществлению налоговой реформы в России, «во время дачи показаний налоговый орган не требует у вызванного лица, а последнее вправе не предоставлять информацию, входящую в компетенцию УК РФ».) С нашей точки зрения, налогоплательщик должен быть освобожден от обязанности предоставлять налоговым органам информацию, свидетельствующую

против него и его родственников, во всех случаях. Такая позиция объясняется двумя причинами. Во-первых, максимально широкое содержание указанного права граждан заложено в статье 51 Конституции РФ, которая гласит: «Никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом». Во-вторых, разграничение налоговых правонарушений на административные и уголовные достаточно условно. Учитывая, что юридическая квалификация деяния налогоплательщика зависит от суммы сокрытого дохода, формы вины и тому подобных признаков, на начальных этапах расследования, когда эти признаки четко еще не определены, разграничить уголовное и административное правонарушения весьма сложно. В этой ситуации велика вероятность, что для доказывания состава налогового преступления в действиях налогоплательщика будут использоваться показания, которые он был обязан давать в рамках производства по делу об административном правонарушении. Поэтому представляется целесообразным дополнить предусмотренный статьей 90 перечень случаев, когда лицо освобождается от ответственности за отказ от дачи показаний, случаями, когда истребуемая информация «свидетельствует против налогоплательщика, его жены (мужа), детей или родителей, если эта информация связана с уголовным расследованием или указывает на противоправное деяние и может быть использована против указанных лиц».

Существенным недостатком норм Налогового кодекса, касающихся полномочий налоговых органов на получение информации от третьих лиц, представляется отсутствие указаний об обязанности банков и налоговых агентов истребовать от налогоплательщиков их идентификационные налоговые номера и давать ссылку на ИНН налогоплательщиков во всех декларациях (сообщениях), адресуемых налоговым органам. Бо-

лее того, следует предусмотреть обязанность налоговых агентов и банков сообщать налоговым органам обо всех случаях отказа налогоплательщиков сообщить свой ИНН.

2) Право налоговых органов на доступ в помещения налогоплательщиков и изъятие документов

Право доступа в помещения, используемые для осуществления предпринимательской деятельности или хранения объектов налогообложения, является одним из источников получения информации, необходимой для налогового контроля. Во всех странах ОЭСР налоговые власти имеют право на доступ в производственные и жилые помещения налогоплательщиков, однако в разных странах это право реализуется на различных условиях. В некоторых государствах (например, в Австралии, Ирландии, Японии, Новой Зеландии) для доступа в помещения налогоплательщиков не требуется ни согласия последних, ни санкции судебных властей. Чаще для проникновения в помещение налогоплательщика против его воли необходим ордер на обыск (например, в Австрии, Дании, Франции, Германии, Италии, Голландии, Испании, Швеции, Турции, Великобритании, США). В некоторых странах устанавливается различный режим доступа в производственные и жилые помещения (в последние — более строгий). Например, в Бельгии, Канаде, Греции, Португалии, Норвегии санкция суда (прокурора) требуется для входа в жилое помещение и не требуется для входа в производственное. В Финляндии доступ в жилое помещение допускается только при расследовании уголовного преступления⁸.

Российский Налоговый кодекс в этом вопросе на первый взгляд мягче законодательства стран ОЭСР. Согласно ст.91 НК

⁸ См. Таблицу 9 (А) Обзора правовой ситуации в странах ОЭСР по вопросу —Права и обязанности налогоплательщиков”, одобренного Советом ОЭСР 27 апреля 1990 г.

«доступ налоговых органов в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается». Доступ налоговых органов в производственные помещения допускается только в связи с проведением налоговой проверки. При воспрепятствовании доступу составляется акт, дающий основания для определения налогового обязательства по аналогии и применения санкций к должностным лицам налогоплательщика. Из текста статьи следует, что налоговые органы лишены права доступа в производственные помещения против воли налогоплательщика.

С другой стороны, некоторые содержательно связанные со статьей 91 нормы НК вступают с ней в логическое противоречие. Так, статья 92 позволяет должностным лицам налогового органа в процессе выездной налоговой проверки, «производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика», а статья 94 Налогового кодекса позволяет налоговым органам «вскрывать помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы при отказе лица, у которого производится выемка, сделать это самостоятельно». Возникает вопрос: распространяются ли эти полномочия налоговых органов на случаи, когда налогоплательщик препятствует доступу налоговых органов в принадлежащие ему помещения. На наш взгляд, независимо от того, как будет разрешена эта коллизия в правоприменительной практике (в пользу налогоплательщика или налоговых органов), решение будет неудачным, так как право налоговых органов на применение мер принуждения для получения необходимой информации должно зависеть от конкретных обстоятельств.

Мы считаем нежелательным нарушение неприкосновенности жилых и производственных помещений налогоплательщиков (равно как применение иных принудительных мер) в слу-

чаях, когда налоговая администрация имеет возможность исполнить возложенные на нее функции иным путем. Например, если налоговым органам предоставлено право при отсутствии необходимой для исчисления налога информации исчислять налоговые обязательства налогоплательщика по аналогии, в применении насилия не видится нужды. Однако для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения налоговые органы обязаны доказать факт правонарушения, а следовательно, должны обладать правом применять принуждение для получения необходимых доказательств.

В этой связи представляется необходимым предоставить налоговым органам право прибегать к принуждению, когда это необходимо для производства по делу о налоговом правонарушении. Средством решения этой проблемы, на наш взгляд, может быть введение разграничения выездных проверок на плановые и контрольные, используя в качестве критерия деления наличие или отсутствие у налоговых органов оснований подозревать правонарушения в деятельности конкретного налогоплательщика. Такое разграничение, с нашей точки зрения, необходимо для решения ряда вопросов, и в частности — вопроса о праве налоговых органов на доступ в помещение налогоплательщика против его воли. Исходя из презумпции добросовестности налогоплательщика, было бы неправильно наделять налоговые органы правом применения принуждения для доступа в помещения налогоплательщика в целях проведения плановых проверок. В данном случае предоставление налоговым органам права исчисления налога по аналогии является достаточной гарантией того, что налогоплательщик не станет препятствовать доступу налоговых органов в свои помещения. Но при проведении контрольных проверок (то есть при наличии поводов и оснований к возбуждению дела о налоговом правонарушении) налоговые органы должны пользо-

ваться правом доступа в производственные помещения независимо от воли их хозяев.

В соответствии с вышеизложенными принципами предлагается скорректировать и порядок изъятия (выемки) документов.

3) Налоговые проверки

Учитывая, что выездные налоговые проверки представляют собой серьезное вмешательство в деятельность налогоплательщика, законодательство стран ОЭСР обычно предусматривает определенные процедурные рамки для реализации соответствующих полномочий налоговых властей. Наиболее распространенными из применяемых ограничений являются: необходимость уведомления налогоплательщика о предполагаемой проверке (за исключением контрольных); запрет на вторичную проверку с идентичным предметом; установление максимальной продолжительности и частоты проверок.

Российский Налоговый кодекс в рассматриваемом вопросе, с нашей точки зрения, излишне мягок по отношению к налогоплательщикам, что угрожает эффективности налогового контроля. Это выражается, прежде всего, в наличии процедурных ограничений в отношении камеральных налоговых проверок, которые обычно не подлежат строгой правовой регламентации. Так, согласно ст.88 НК камеральная проверка проводится **«в течение трех месяцев** со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки». Учитывая общий правовой принцип, в соответствии с которым государственным органам запрещено все, что прямо не разрешено законом, эта формулировка Кодекса равносильна установлению запрета на проведение камеральных проверок по истечении 3 месяцев с момента подачи декларации. Это выводит из-под контроля основную массу налогоплательщиков, так

как технические возможности налоговой администрации в России не позволяют за 3 месяца провести сплошную проверку всех поданных деклараций. По нашему убеждению, для установления подобных ограничений нет никаких оснований — камеральная проверка может быть проведена во всякое время до истечения срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения — то есть 3 лет со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение.

Первоначальная редакция Налогового кодекса запрещала выездные налоговые проверки в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. В ныне действующей редакции Кодекса закреплено прямо противоположное решение, что, на наш взгляд, также неправильно. С нашей точки зрения, необходимо искать компромисс между угрозой чрезмерного вмешательства налоговой администрации в частную жизнь граждан, и абсолютным запретом на выездные проверки в отношении граждан, который существенно затрудняет производство по делу о налоговых правонарушениях (за исключением уголовно наказуемых), так как исключает возможность осмотра объектов налогообложения, изъятия документов и применения других мер, направленных на сбор доказательств по делу. Кроме того, это осложняет применение альтернативных методов исчисления налоговых обязательств физического лица в случаях, когда имеются основания полагать, что его расходы не соответствуют декларируемым доходам. Поэтому, очевидно, следует разрешить выездные проверки в отношении физических лиц, установив исчерпывающий перечень оснований для ее проведения. Например, можно разрешить такие проверки в порядке осуществления контроля за соответствием расходов физических

лиц декларируемым ими доходам — в случае непредоставления гражданином декларации об источниках средств, использованных для приобретения особо дорогостоящего имущества, или документов, подтверждающих содержащиеся в этой декларации сведения, а также в случае, когда данные специальной декларации и подтверждающие их документы не объясняют или не полностью объясняют причины несоответствия крупных расходов физического лица его доходам.

Наконец, Налоговый кодекс содержит сразу три ограничения на периодичность и сроки проведения выездной налоговой проверки. Во-первых, ст.88 НК запрещает проведение повторных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период. Во-вторых, в соответствии со ст.89 выездная проверка проводится не чаще одного раза в год. Если ограничение по предмету повторной проверки является традиционным для законодательства стран ОЭСР, то второе из указанных ограничений представляется несколько надуманным. С нашей точки зрения, ограничения периодичности могут существовать только в отношении плановых налоговых проверок, но распространение их на контрольные проверки лишает налоговые органы возможности реагировать на поступающие данные о наличии нарушений в деятельности конкретных налогоплательщиков.

С другой стороны, нам представляется несправедливым правило статьи 88, в соответствии с которым запрет на проведение повторных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период не распространяется на случаи, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации — налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную проверку. На наш взгляд, налогоплательщик не дол-

жен наказываться за ошибки должностных лиц налоговых органов. Поэтому мы не видим оснований для разрешения второй проверки по одному и тому же налогу за один и тот же налоговый период в указанных случаях. С нашей точки зрения, при проведении выездных налоговых проверок (как контрольных, так и плановых) должен соблюдаться общий запрет на ревизию результатов предыдущей проверки по тому же налогу за тот же налоговый период. Исключение из этого правила могут составлять случаи, когда вышестоящий налоговый орган имеет основания подозревать должностное правонарушение в деятельности проводивших проверку должностных лиц, выразившееся в составлении заведомо недостоверного заключения. Допустимость повторной проверки в этом случае объясняется тем, что налогоплательщик не может не быть соучастником подобных правонарушений.

Третье ограничение состоит в том, что согласно ст. 89 НК выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух, а в исключительных случаях по решению вышестоящего налогового органа — трех месяцев. Очевидно, для проверки деятельности крупнейших налогоплательщиков трех месяцев может оказаться недостаточно. Здесь следует учитывать также опыт некоторых стран ОЭСР, где к крупнейшим налогоплательщикам налоговые инспекторы прикрепляются на постоянной основе. Впрочем, в последней редакции Налогового кодекса налоговым органам предоставлено право создавать на предприятиях «налоговые посты в порядке, установленном настоящим Кодексом» (ст. 31). Однако в дальнейшем тексте Кодекса такой порядок не установлен, в связи с чем упомянутое право налоговых органов представляется фиктивным.

С учетом вышеизложенного предлагается следующая редакция статьи 89 НК:

«Статья 89. Выездная налоговая проверка

1. Выездная налоговая проверка может быть плановой или контрольной.

2. Плановая выездная налоговая проверка проводится по решению руководителя (его заместителя) органа налоговой службы с письменным уведомлением налогоплательщика (налогового агента), передаваемым этим органом налогоплательщику (налоговому агенту) не позднее чем за 3 дня до ее начала. Уведомление о проведении налоговой проверки вручается налогоплательщику (налоговому агенту) или их представителям под расписку или высылается по почте заказным письмом. При отправлении уведомления о проведении налоговой проверки по почте оно считается полученным в шестой день, начиная с даты его отправки. Уведомление о проведении налоговой проверки содержит основание проверки, дату начала и предполагаемый срок ее проведения, а также права и обязанности налогоплательщика. Форма уведомления о проведении налоговой проверки утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

3. Контрольная выездная налоговая проверка проводится при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) последняя налоговая проверка выявила значительные нарушения налогоплательщиком (налоговым агентом) своих обязанностей или имеются факты, позволяющие достоверно предполагать совершение таких нарушений;

2) имеются факты о несоответствии декларируемых налогоплательщиком (налоговым агентом) доходов и производимых им расходах;

3) имеются факты о документально неподтвержденном приросте имущества или иного объекта налогообложения;

4) не представлена налоговая декларация или другие документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налога (сбора);

5) имеются факты, позволяющие достоверно предполагать возможность сокрытия объекта налогообложения;

6) вышестоящим налоговым органом или органом налоговой полиции возбуждено производство по делу о правонарушении должностного лица налогового органа, допущенном в процессе предшествующей выездной налоговой проверки данного налогоплательщика (налогового агента) и выразившемся в составлении заведомо недостоверного заключения;

7) имеется возможность получения документального или иного подтверждения результатов оперативно-розыскной деятельности федеральных органов налоговой полиции или результатов предварительного следствия;

8) при реорганизации или ликвидации предприятия (организации) налогоплательщика (налогового агента).

Адресованные налоговым органам анонимные заявления не могут быть основанием для установления фактов, указанных в подпунктах 1-3, 5-6 настоящего пункта статьи.

4. Контрольная выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, предусмотренных подпунктом 6 пункта 3 настоящей статьи, — по решению руководителя (его заместителя) вышестоящего налогового органа без предварительного уведомления налогоплательщика (налогового агента). Решение, содержащее основания и предмет проверки, в письменной форме доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) при начале контрольной проверки..

5. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более выездные налоговые проверки одного и того же налогоплательщика (налогового агента) за исключением случаев, установленных настоящей статьей. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух

месяцев, если иное не установлено настоящей статьей. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со статьей 93 настоящего Кодекса и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

С письменного разрешения руководителя вышестоящего налогового органа контрольная выездная налоговая проверка может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки. При этом запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда вышестоящим налоговым органом или органом налоговой полиции возбуждено производство по делу о правонарушении должностного лица налогового органа, допущенном в процессе предшествующей выездной налоговой проверки данного налогоплательщика и выразившемся в составлении заведомо недостоверного заключения.

6. На государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также в акционерных обществах, в уставном капитале которых доля государства, муниципального образования превышает 50 процентов, или в отношении которых принято решение о закреплении в собственности государства «золотой акции», могут устанавливаться постоянно действующие налоговые посты.

Налоговые посты могут также устанавливаться:

1) в организациях, которым предоставлена отсрочка или рассрочка по уплате налога на сумму, превышающую ____ млн. рублей — на весь период действия соответственно отсрочки или рассрочки;

2) в организациях, имеющих недоимку по уплате налогов и сборов и соответствующих пеней, превышающую ____ млн. рублей — на период вплоть до полного погашения указанной недоимки;

3) в организациях, в отношении которых налоговыми органами предъявлены в арбитражный суд иски о признании недействительной государственной регистрации или о ликвидации по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации, — на период вплоть до вступления в законную силу решения арбитражного суда.

Должностные лица налоговых органов, входящие в состав налоговых постов, осуществляют контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов соответствующей организацией и вправе давать обязательные для исполнения администрации соответствующей организации предписания об устранении нарушений налогового законодательства. Должностные лица налоговых органов, входящие в состав налоговых постов, не вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность проверяемых организаций. Поряд-

док деятельности налоговых постов устанавливается Правительством Российской Федерации.

7. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 настоящего Кодекса.

8. При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 настоящего Кодекса, по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

9. Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой про-

верки разрабатывается и утверждается Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

10. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.”

3.2. Полномочия налоговых органов по осуществлению контроля за соответствием расходов физических лиц декларируемому уровню их доходов

Проблема несоответствия уровня потребительских расходов граждан декларируемому уровню их доходов приобрела в современной России огромное значение. В этой связи 20 июля 1998 был принят Федеральный закон «О государственном контроле за соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам» №116-ФЗ. Согласно данному Закону контролю подлежит приобретение в течение одного года одного объекта, стоимость которого составляет не менее 1000-кратного размера минимального размера оплаты труда, или нескольких объектов, суммарная стоимость которых составляет не менее 3000-кратного размера минимального размера оплаты труда. При сегодняшнем уровне минимального размера оплаты труда это составляет соответственно 5 и 15 тысяч долларов, то есть приобретение практически любого автомобиля или квартиры является подконтрольной сделкой. Органы, занятые регистрацией сделок с подконтрольными объектами, обязаны сообщать в налоговую инспекцию по месту жительства покупателя о факте совершения сделки. При получении такой информации налоговый орган затребует у покупателя декларацию об источниках доходов, использованных для приобретения имущества. В случае обнаружения несоответствия расходов налогоплательщика

уровню его налогооблагаемых доходов налоговый орган обязан привлечь налогоплательщика к ответственности.

Устанавливая тотальный контроль за потреблением, данный закон абсолютно неэффективен в борьбе с налоговыми правонарушениями. Ведь для того, чтобы привлечь гражданина к ответственности за налоговое правонарушение, налоговые органы должны доказать факт его совершения. Между тем, сам по себе факт превышения расходов над доходами ничего не доказывает. Чтобы уйти от ответственности, гражданину достаточно указать в качестве источника дохода ранее накопленные сбережения⁹, находку, выигрыш в казино и пр. Опровергнуть такое утверждение практически невозможно.

Закон «О государственном контроле за соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам» был отменен, так и не вступив в силу. Вместо этого закона в Налоговый кодекс были введены статьи 86.1-86.3, по существу воспроизводящие нормы указанного закона. Они также предусматривают контроль за приобретением физическими лицами недвижимости и дорогостоящего имущества. В случае установления несоответствия расходов физического лица его декларируемым доходам, налоговый орган предлагает налогоплательщику представить специальную декларацию об источниках средств, использованных для приобретения имущества, с приложением к ней подтверждающих документов. Однако Кодекс умалчивает о последствиях непредставления налогоплательщиком указанной декларации (за исключением обычного штрафа, налагае-

⁹ Хотя закон предусматривает возможность подачи декларации об имуществе, имевшемся у гражданина на момент вступления закона в силу, он не запрещает лицам, не подавшим указанные декларации, ссылаться на ранее накопленные сбережения как источник доходов.

мого за непредставление любой другой декларации). Таким образом, указанные нормы Кодекса ничего не меняют в правовом регулировании соответствующих отношений.

Более эффективным представляется подход, используемый в ряде стран ОЭСР, когда при явном несоответствии образа жизни декларируемым доходам косвенные методы используются не для доказательства вины налогоплательщика, состоящей в попытке уклонения от налогов, и последующего применения налоговых санкций, а для альтернативной оценки налогооблагаемой базы. Эти методы, основанные на оценках по аналогии с другими плательщиками, применяются в тех случаях, когда налоговые органы имеют основания сомневаться в адекватности реальной действительности оценки, произведенной налогоплательщиком. В случае несогласия налогоплательщика с такой оценкой он имеет право обратиться в суд, причем бремя доказывания лежит на налогоплательщике.

При этом в одних странах (например, в Великобритании) полномочия налоговых органов по альтернативной оценке налогооблагаемой базы никак не ограничены, а в других законодательство предписывает определенную методику такой оценки. Например, во Франции налоговая администрация имеет право для налогоплательщиков, декларирующих доходы, существенно меньшие, чем предполагает их образ жизни, применять оценку налоговой базы по подоходному налогу на основании «внешних признаков». Такое налогообложение применяется, если оценка, проведенная на основании специальной шкалы, показывает доход больше 275 тыс. франков. Кроме того, необходимым условием является, чтобы полученная оценка превышала как минимум на треть декларируемый налогоплательщиком доход в текущем и предшествующем годах, причем декларируемый доход должен включать в себя не только налогооблагаемый доход, но также освобож-

денные от налога доходы налогоплательщика и доходы, облагаемые у источника, отдельно от декларируемого дохода. Шкала оценки дохода, соответствующего элементам образа жизни, включает в себя арендную стоимость основного и других видов жилья (вменяемый доход равен пятикратной арендной стоимости), число слуг (вменяется 37 тыс. фр. за слугу), стоимость автомобилей (вменяется доход в размере части стоимости в зависимости от класса), мотоциклов (вменяется полная стоимость, если возраст составляет менее трех лет), наличие яхт и моторных лодок (вменяется определенный тариф в зависимости от тоннажа и мощности), самолетов (450 фр. за лошадиную силу), лошадей (9 тыс. фр. за прогулочную лошадь, 30 тыс. фр. за чистокровную лошадь, 18 тыс. фр. за остальных), членство в гольф-клубах, участие в охоте (удвоенный размер платы за участие или абонемент, если он превышает 30 тыс. фр.). Налогооблагаемая база, полученная в результате применения данной шкалы, увеличивается на 50%, если одновременно выполняется два условия: полученная база превышает 550 тыс. фр. и налогоплательщик располагает как минимум семью из перечисленных десяти элементов образа жизни. В случае несогласия с полученной оценкой налогоплательщик может привести доказательства того, что его доходы, использование его капитала или займов позволяют ему обеспечивать его образ жизни.

В российских условиях, чтобы избежать произвола чиновников налоговой администрации, нам представляется предпочтительным использование более формализованного подхода. К составлению шкалы признаков благосостояния следует подойти взвешенно, не допуская распространения действия соответствующих законодательных норм на представителей среднего класса.

3.3. Полномочия налоговых органов по взысканию налоговой задолженности

Арсенал мер обеспечения исполнения налогового обязательства, к числу которых относится наложение ареста и обращение взыскания на имущество (в том числе средства на банковских счетах) налогоплательщика, является общим практически для всех стран ОЭСР. Первая из этих мер направлена на обеспечение возможности взыскания налога в будущем и состоит в ограничении полномочий налогоплательщика по распоряжению имуществом; вторая представляет собой собственно отчуждение имущества налогоплательщика в целях погашения налоговой задолженности. Учитывая характерное для правовых систем стран с рыночной экономикой уважение к институту частной собственности, к ограничению и прекращению права собственности налогоплательщика до вынесения судебного решения в этих странах прибегают как к крайней мере, когда все попытки заставить налогоплательщика добровольно исполнить обязательство оказались безуспешными. Так, в большинстве стран (в частности, в Австрии, Бельгии, Германии, Дании, Нидерландах, Норвегии, Португалии, Финляндии, Франции) налоговые власти вправе применять принудительные меры только после выставления налогоплательщику требования об уплате налога и истечения срока исполнения этого требования. В некоторых странах (США, Турции, Швейцарии и Японии) допускается принудительное взимание налога до истечения срока исполнения требования о его уплате в условиях, когда существует повышенный риск его неуплаты.

В первоначальном (правительственном) проекте Налогового кодекса вопрос о возможности применения принудительных мер до истечения срока исполнения требования об уплате налога решался дифференцированно в зависимости от вида

этих мер. Так, для обращения взыскания на средства в банке и иное имущество налогоплательщика было необходимо истечение срока исполнения требования об уплате налога, в течение которого налогоплательщик мог обжаловать выставленное требование, и тогда исполнение этих мер приостанавливалось. Приостановление же операций по счетам и арест имущества допускались до истечения срока исполнения требования об уплате налога, в том числе одновременно с его выставлением «при наличии у органов налоговой службы или таможенных органов достаточных оснований полагать, что налогоплательщик или иное обязанное лицо при неисполненном требовании об уплате налога предпримет меры, чтобы скрыть свои денежные средства либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.» При этом обжалование этих мер не приостанавливало их исполнения. В таком решении вопроса, безусловно, была своя логика: отчуждение имущества при обжаловании налогоплательщиком требования об уплате налога можно (и нужно!) отложить, если налогоплательщик не признает за собой долга. Но на время рассмотрения налогового спора следует принять меры к тому, чтобы взыскание налога было возможно в будущем, если жалоба налогоплательщика не будет удовлетворена. Недостаток правительственного проекта НК, на наш взгляд, состоял в том, что он допускал автоматическое наложение ареста на имущество и банковские счета налогоплательщика, так как объективно оценить угрозу сокрытия имущества до истечения срока исполнения требования об уплате налога невозможно.

В окончательной редакции Налогового кодекса вопрос о возможности применения принудительных мер обеспечения исполнения налогового обязательства решен более жестко. Так, согласно статье 46 «решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в банке принимается после исте-

чения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога.» Однако обжалование требования об уплате налога не приостанавливает его исполнения.

Решение о взыскании налога за счет иного (помимо денежных средств) имущества юридического лица¹⁰ принимается при недостаточности или отсутствии средств на счета налогоплательщика (ст.47 НК). Такая последовательность обращения взыскания на имущество правильна. Но учитывая, что обжалование решения о взыскании налога не приостанавливает его исполнения — получается, что налоговые органы вправе реализовать имущество налогоплательщика (в том числе основные фонды) до того, как будет рассмотрена его жалоба. Это представляется совершенно недопустимым.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке согласно ст.76 НК принимается руководителем налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога, но только одновременно с решением о взыскании налога. Наконец, решение об аресте иного (кроме средств на счетах в банке) имущества принимается с санкции прокурора в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество (ст.77). Однако в соответствии с ч.3 ст.77 арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за

¹⁰ Взыскание на имущество физического лица согласно НК налагается исключительно в судебном порядке.

счет имущества налогоплательщика — организации в соответствии со статьей 47 настоящего Кодекса. То есть арест имущества невозможен до истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Если в отношении применения принуждения для взыскания основной суммы налоговой задолженности и пени Налоговый кодекс излишне суров к налогоплательщику, то в отношении порядка взыскания штрафов он излишне мягок. Так, в соответствии с ч.7 ст.114 НК суммы штрафов взыскиваются с налогоплательщиков исключительно в судебном порядке.

Вышеизложенные нормы Налогового кодекса представляются не вполне логичными. Так, санкция прокурора требуется только для ареста имущества, хотя применение более жестких мер (отчуждения имущества) возможно по решению налогового органа. Обжалование решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика не приостанавливает его исполнения, хотя такое взыскание (например, если речь идет об основных фондах) может иметь своим следствием банкротство предприятия.

На наш взгляд, при регламентации порядка применения принудительных мер для обеспечения исполнения налогового обязательства необходимо учитывать следующие факторы:

а) Характер мер принуждения.

Очевидно, что прекращение права собственности на имущество строже, чем ограничения этого права. Следовательно, по общему правилу взыскание налога за счет имущества налогоплательщика требует более сложной процедуры, чем арест этого имущества.

б) Последствия применения различных мер для хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Чем более обременительны такие последствия — тем более строгим должен быть порядок применения мер принужде-

ния. В этом смысле, как ни парадоксально, наложение ареста на банковские счета (хотя оно и не сопряжено с утратой права собственности) может оказаться более суровой мерой, чем взыскание налога за счет средств на этих счетах, так как арест распространяется на все средства на банковских счетах, тогда как взыскание — только на сумму, необходимую для исполнения налогового обязательства. Фактически арест имеет своим следствием паралич хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Второй вывод, который можно сделать с учетом данного фактора, состоит в том, что обращение взыскания на денежные средства должно предшествовать обращению взыскания на иные виды имущества, используемого налогоплательщиком в хозяйственной деятельности. Более того, имущество, относящееся к основным средствам, видимо должно пользоваться особым правовым статусом, учитывая, что наложение взыскания на него может оказаться равносильно банкротству налогоплательщика.

в) Основание возникновения налогового обязательства и вид налоговой задолженности.

Сама по себе возможность внесудебного взыскания налоговой задолженности должна зависеть от природы налогового обязательства, определяемой основанием его возникновения. Обязательство уплатить налог и пени возникает автоматически при наличии установленных законом оснований уплаты налога или пени, а следовательно носит абсолютный характер. Обязательство уплатить штраф вытекает из индивидуального решения налогового органа, которое может быть и ошибочным.

Из этого явствует необходимость дифференциации режима взыскания основной суммы задолженности и пени, с одной стороны, и штрафов, с другой. Этот подход нашел свое отражение в тексте действующего НК, однако законодатели, на

наш взгляд, оказались не вполне последовательны, проигнорировав существование налоговых обязательств промежуточного характера. Такую двойственную природу, с нашей точки зрения, имеет задолженность по налогам, исчисленная налоговыми органами. С одной стороны, она базируется на прямом указании закона, а с другой стороны — существует правовой спор между налогоплательщиком и налоговыми органами по поводу наличия или отсутствия обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение такого обязательства. Бесспорный порядок взыскания налоговой задолженности в данном случае имеет своим оправданием презумпцию правоты налоговых органов, которая отнюдь не всегда справедлива. Правда, в Налоговом кодексе сделана робкая попытка учесть двойственную природу начисленной налоговыми органами задолженности. Так, в соответствии с ч.1 ст. 45 НК взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

- 1) юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- 2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Однако, во-первых, данная статья охватывает лишь очень незначительную часть случаев изменения налоговым органом суммы налогового обязательства. И, во-вторых, сложность и расплывчатость формулировок этой нормы позволяет налоговым органам уклониться от ее практического применения путем ограничительного толкования.

Поэтому представляется необходимым ограничить возможность бесспорного взыскания налоговой задолженности во всех случаях, когда налоговое обязательство, исчислено не самим налогоплательщиком, а налоговыми органами.

Равным образом от основания возникновения налогового обязательства должно зависеть решение вопроса о возможности приостановления исполнения обжалуемого решения на период рассмотрения спора. При самостоятельном исчислении налогоплательщиком налогового обязательства необходимости в таком приостановлении нет, так как речь по существу идет о бесспорной задолженности. Если же налоговое обязательство доначислено налоговыми органами по итогам проверки, исполнение требования об уплате налога в случае его обжалования должно приостанавливаться, так как существует вероятность того, что размер задолженности налоговыми органами существенно преувеличен.

Исходя из вышеизложенных принципов, мы предлагаем следующую концепцию главы Налогового кодекса, посвященной мерам по обеспечению исполнения налогового обязательства.

1) Меры по взысканию задолженности по налогам и пени за счет имущества налогоплательщика.

Для взыскания налога, **исчисленного самим налогоплательщиком**, за счет денежных средств на его счетах в банке истечение срока исполнения требования об уплате налога не обязательно. Более того, не обязательно даже выставление такого требования, так как налогоплательщик знает о наличии у него долга, и отсрочка перед принудительным взысканием может быть использована для сокрытия имущества. Чтобы нейтрализовать эту угрозу, налоговая служба будет налагать арест на банковские счета одновременно с выставлением требования об уплате налога, что нежелательно, так как парализует хозяйственную деятельность налогоплательщика. Поэтому при наличии задолженности по исчисленному самим налогоплательщиком обязательству и пени налоговая служба должна иметь право списывать средства со счета налогоплательщика в

безакцептном порядке с одновременным предупреждением налогоплательщика о списании. В этом случае не возникает и вопроса о возможности приостановления решения налоговых органов о взимании налога, так как к моменту подачи жалобы налог уже взыскан.

В случае, если налоговое обязательство налогоплательщиком не исчислено, или налоговая служба доначислила налог по результатам налоговой проверки, выставление требования об уплате налога обязательно. Причем налог не может быть взыскан за счет средств на счетах в банке до истечения срока исполнения требования об уплате налога, так как налогоплательщику должно быть предоставлено право обжалования решения ГНС.

Вопрос о приостановлении исполнения требования об уплате налога на период его обжалования более сложен и в разных странах решается по-разному. С одной стороны, автоматическое приостановление требования об уплате налога на период его обжалования может повлечь перегруженность юрисдикционных органов и привести к затяжкам налоговых поступлений в бюджетную систему. С другой стороны, предоставление права беспорного взыскание задолженности в данном случае чревато серьезными злоупотреблениями налоговых органов. Если обжалование требования об уплате налога, исчисленного налоговыми органами, не приостанавливает его исполнение, проводящие проверку должностные лица налоговых органов получают возможность шантажировать налогоплательщика угрозой выставления заведомо невыполнимого требования. Конечно, налогоплательщик вправе обжаловать такое требование в суде, но к моменту рассмотрения дела он может оказаться уже банкротом. Поэтому, на наш взгляд, обжалование размера налоговой задолженности, исчисленной в

ходе налоговой проверки, должно приостанавливать исполнение требования об уплате налога.

В целях обеспечения возможности взыскания налога в будущем на период обжалования могут применяться различные меры: от добровольного залога имущества налогоплательщика в пользу налоговых органов до ареста имущества.

2) Меры по обеспечению возможности взыскания задолженности по налогам и пени в будущем

Помимо ареста имущества налогоплательщика и приостановления операций по его банковским счетам Налоговый кодекс предусматривает и такие меры обеспечения исполнения налогового обязательства как залог и поручительство. Две последних меры применяются по инициативе налогоплательщика. Однако по непонятным причинам их применение ограничено случаями предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налогов и невозможно для обеспечения возможности взыскания налога в будущем при обжаловании налогоплательщиком требования о его уплате. Исходя из принципа экономии мер принуждения, мы не усматриваем никаких противопоказаний к заключению договора залога или поручительства в указанном случае. Более того, на наш взгляд, при условии, что предлагаемое в залог имущество ликвидно, и его стоимость достаточна для погашения налогового обязательства, либо в качестве поручителя предлагается надежное лицо, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в заключении соответствующего договора. Заключение подобного договора влечет немедленное снятие ареста с имущества или банковских счетов.

Дополнительно в качестве меры обеспечения исполнения налогового обязательства следует предусмотреть также банковскую гарантию, которая представляет собой более удобный для кредитора способ обеспечения, чем обычное поручительство.

Арест имущества — единственная из всех мер принуждения, которая по действующему НК требует санкции прокурора. Мы не видим необходимости в получении санкции прокурора для применения ареста имущества при условии смягчения его режима. Так, согласно ст.77 НК арест сопровождается установлением запрета на распоряжение и ограничениями во владении и пользовании арестованным имуществом. С нашей точки зрения, ограничения на владение и пользование арестованным имуществом налагать вообще не следует, так как реализация этих полномочий не связана с угрозой утраты имущества. В установлении абсолютного запрета на распоряжение арестованным имуществом также нет необходимости: если это имущество реализовано налогоплательщиком с ведома налоговых органов по рыночным ценам — это только к выгоде налоговой администрации, которая тем самым получает возможность взыскать налог за счет денежных средств и освобождается от хлопот по реализации имущества. Распоряжение готовой продукцией в процессе осуществления текущей хозяйственной деятельности должно осуществляться вообще свободно, а распоряжение основными средствами — с санкции налоговой администрации.

На случай же продажи налогоплательщиком арестованного имущества без санкции ГНС и (или) по цене ниже рыночной следует установить правила об ответственности приобретателя имущества по долгам налогоплательщика, которые широко распространены в странах ОЭСР. Установление субсидиарной ответственности приобретателя имущества способно не только предотвратить несанкционированную реализацию арестованного имущества, но само по себе представляет меру обеспечения исполнения налогового обязательства, так как эта ответственность действует и в случаях, когда налогоплательщик

реализует имущество в целях сокрытия его от возможного ареста.

Формулировка соответствующей статьи российского Налогового кодекса могла бы выглядеть следующим образом:

«Статья 77.1. Субсидиарная ответственность приобретателя имущества налогоплательщика по его налоговым обязательствам

1. Лицо, приобретшее имущество налогоплательщика или налогового агента по любым сделкам (приобретатель), несет ответственность по налоговым обязательствам налогоплательщика или налогового агента при одновременном наличии следующих условий:

а) Приобретатель получил имущество налогоплательщика или налогового агента не ранее одного года до начала реализации мер по взиманию налогов с налогоплательщика или налогового агента, предусмотренных статьями 46, 47, 48, либо мер по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, предусмотренных статьями 76 и 77 настоящего Кодекса;

б) Имущество передано безвозмездно, либо по цене, которая более чем на 20 процентов ниже рыночной цены, определяемой по правилам, предусмотренным статьей 40 настоящего Кодекса;

в) В результате осуществления мер по взиманию налогов с налогоплательщика выяснилось, что стоимость его имущества недостаточна для исполнения его налоговых обязательств.

2. Размер ответственности приобретателя имущества налогоплательщика или налогового агента равен рыночной цене данного имущества за вычетом суммы, уплаченной приобретателем за данное имущество. В случае, если налогоплательщик (налоговый агент) и приобретатель имущества являются взаимозависимыми лицами, размер ответственности равен рыночной цене данного имущества.

3. Принудительное взыскание с приобретателя имущества сумм, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, производится налоговым органом в судебном порядке.»

За образец этой формулировки мы взяли статью 705 законопроекта «О налоговом администрировании», подготовленного в рамках проекта Правительства США по содействию налоговой реформе в России — «Ответственность индоссатора по налоговым обязательствам индоссанта». Однако в указанной статье законопроекта «О налоговом администрировании» нет условия, предусмотренного пунктом «в», — то есть ответственность индоссатора рассматривается как солидарная. Исходя из принципа, что ответственность по своим налоговым обязательствам в первую очередь должен нести сам налогоплательщик, мы считаем более правильным установить субсидиарный характер ответственности приобретателя имущества. Кроме того, учитывая, что ответственность индоссатора вытекает из гражданских, а не налоговых правоотношений, принудительное взыскание с него соответствующих средств не может производиться в бесспорном порядке.

При условии корректировки содержания понятия ареста имущества в соответствии с вышеизложенными предложениями, арест имущества становится относительно необременительной для налогоплательщика мерой. Поэтому он может быть произведен до истечения срока исполнения требования об уплате налога и не должен отменяться в случае обжалования требования об уплате налога.

Такая мера как приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке, на наш взгляд, вообще должна быть исключена из арсенала мер по обеспечению взыскания налога за счет имущества налогоплательщика, так как по своим последствиям для налогоплательщика она тяжелее мер по бесспорному взысканию налога. Ведь в отличие от ареста иного

имущества, который может быть наложен лишь на имущество, необходимое и достаточное для погашения налоговой задолженности, арест средств на счетах в банке суммой не ограничен. При введении же такого ограничения (если разрешить налоговым органам «замораживать» на счетах лишь сумму, необходимую для погашения долга) арест по своим последствиям для налогоплательщика ничем не отличается от безакцептного списания суммы долга.

Как отмечалось выше, при необходимости взимания задолженности по налогу и пени, исчисленной самим налогоплательщиком, налоговый орган вправе выставить банку налогоплательщика требование о безакцептном списании соответствующих сумм с его счета. В действующем НК установлена обязанность банков исполнять соответствующее требование в первоочередном порядке, причем эта норма подкреплена санкциями за неисполнение соответствующего инкассового требования.

Что касается случаев, когда сумма задолженности образовалась в результате доначисления налога налоговым органом, а следовательно, по нашей концепции взыскивать налог со счета до рассмотрения жалобы в полном объеме нельзя, — то угрозу сокрытия имущества можно нейтрализовать применением иных мер обеспечения исполнения налогового обязательства.

В то же время приостановление операций по счетам в банке сохранено в качестве способа борьбы с некоторыми длящимися нарушениями налогового законодательства (такими как неподача декларации по налогу на прибыль), а также в качестве способа борьбы с налогоплательщиками, уклоняющимися от налогового учета и контроля.

3) Порядок взыскания штрафов за нарушения налогового законодательства

Как отмечалось выше, судебный порядок взыскания штрафов излишне обременителен для налоговой администрации и судебной системы.

С нашей точки зрения, предпочтительнее определить, что взимание штрафа не может быть произведено во внесудебном порядке, если налогоплательщик обжаловал требование о его уплате до истечения срока его исполнения. Причем применение мер обеспечения исполнения налогового обязательства в будущем (ареста имущества, залога и пр.) применительно к задолженности по штрафам должно быть запрещено. В случае же, если право на обжалование не было реализовано, должен действовать внесудебный порядок взыскания. Такое решение вопроса, с одной стороны, не ущемляет прав добросовестных налогоплательщиков — так как они не подвергаются никаким правоограничениям до решения суда, а с другой — исключает непроизводительные затраты ресурсов налоговой администрации и судебной системы на ведение заведомо беспочвенных тяжб.

4) Взыскание налога с дебиторов налогоплательщика

В правительственном проекте Налогового кодекса предусматривалось право налогоплательщика, которому выставлено требование об уплате налога, обращаться к налоговым органам с просьбой о взыскании задолженности с его дебиторов. Причем удовлетворение указанного ходатайства налогоплательщика влекло переход налоговой задолженности на дебитора налогоплательщика. В окончательной редакции Налогового кодекса норм о порядке обращения взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщика не предусмотрено. С нашей точки зрения, оба варианта решения вопроса неправильны.

Во избежание разночтений в правоприменительной практике в Налоговом кодексе должно быть специально оговорено

право налоговых органов обращать взыскание на дебиторскую задолженность налогоплательщика. Причем налоговая служба должна быть вправе производить такое взыскание по собственной инициативе, так как тем самым исключается возможность уклонения от уплаты налогов путем сговора между налогоплательщиком и его дебиторами.

Однако в отличие от концепции, заложенной в правительственном проекте НК, реализация налоговыми органами этого права не должна приводить к изменению объема и характера обязательства дебитора налогоплательщика, то есть превращать его задолженность из гражданской в налоговую. Это означает, что переход прав кредитора на налоговые органы не изменяет ни сроков исполнения, ни мер обеспечения исполнения, ни прочих условий первоначального обязательства. Иное решение вопроса привело бы к нарушению основополагающего принципа гражданского права, выражающегося в том, что при переуступке обязательства (цессии) его объем не меняется.

Кроме того, само по себе обращение взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщика не освобождает последнего от налогового обязательства до момента исполнения обязанности его дебитором, равно как обращение взыскания на имущество налогоплательщика не освобождает его от налогового обязательства до момента поступления в казну средств от реализации имущества.

Из вышесказанного вытекает необходимость включения дебиторской задолженности в перечень имущества налогоплательщика, на которое может быть обращено взыскание, содержащийся в статье 47 НК.

3.4. Проблемы ответственности за налоговые правонарушения

Одной из основных новаций Налогового кодекса по сравнению с ранее действовавшим законодательством было распространение презумпции невиновности налогоплательщика на производство по всем, а не только уголовно наказуемым налоговым правонарушениям. С нашей точки зрения, использование в налоговом праве принципов уголовного представляет собой явное нарушение баланса прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в пользу первых.

На наш взгляд, вина в принципе не должна быть условием привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, по аналогии с гражданским правом, где отсутствие вины не является основанием для освобождения от ответственности за нарушение обязательств, связанных с предпринимательской деятельностью или владением источником повышенной опасности. В гражданском праве моральным основанием «безвиновной» ответственности нарушителя обязательств в перечисленных случаях является то, что, приступая к предпринимательской деятельности или вступая во владение источником повышенной опасности, лицо обязано принять на себя сопряженный с этим риск. В налоговом праве моральным основанием ответственности нарушителя обязательств независимо от вины является факт пользования благами жизни в цивилизованном обществе.

Кроме того, из презумпции невиновности следует обязанность налоговых органов доказывать не только факт налогового правонарушения, но и виновность налогоплательщика в его совершении. Между тем, невиновно нарушить налоговое законодательство практически невозможно: счетная ошибка является не формой невиновности налогоплательщика, а неумыш-

ленной формой вины. Поэтому представляется необходимым отказаться от презумпции невиновности налогоплательщика. Безусловно, налоговые органы должны доказать факт налогового правонарушения, но вина не должна входить в предмет доказывания по делу о налоговом правонарушении (за исключением уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства). Конечно, это не означает, что при определенных обстоятельствах нарушитель налогового законодательства не может быть освобожден от ответственности. Так, во всех отраслях права от ответственности освобождаются лица, нарушившие обязательство вследствие так называемых форс-мажорных (то есть чрезвычайных и непредотвратимых) обстоятельств, не подлежит ответственности невменяемое или не достигшее совершеннолетия лицо.

Учитывая сложность установления содержания умысла налогоплательщика, представляется целесообразным отказаться от деления налоговых правонарушений на умышленные и неосторожные и соответствующей дифференциации ответственности. Например, часть 1 статьи 122 Налогового кодекса предусматривает наказание в виде штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога. А часть вторая этой статьи предусматривает штраф в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога за те же действия, совершенные умышленно.

Необходимо отметить, что во многих странах предусматривается наличие нескольких степеней штрафов, определяемых степенью виновности налогоплательщика (например: упущение по небрежности, серьезное упущение, преднамеренное неправомерное поведение). Безусловно, дифференциация размера ответственности в зависимости от формы вины теоретически более отвечает принципу справедливости наказания и

его соразмерности тяжести содеянного. Однако на практике такое решение законодателя приводит скорее к негативным последствиям. Во-первых, для применения дифференцированных штрафов налоговые органы должны установить, что входило в намерения налогоплательщика, что представляется весьма затруднительным. Во-вторых, право налоговых органов дифференцировать размер наказания в зависимости от субъективных признаков создаст почву для коррупции.

Поэтому представляется желательным установить санкции в основных составах налоговых правонарушений на уровне, соответствующем среднему по тяжести правонарушению (то есть умышленному правонарушению без отягчающих обстоятельств), освободив налоговые органы от необходимости выяснять мотивы налогоплательщика. Учитывая, что под действие этих унифицированных санкций могут попасть и лица, совершившие правонарушение по небрежности (например, в результате счетной ошибки), базовый размер штрафов не должен быть велик.

Интересно сравнить размеры штрафов по действующей редакции НК со штрафами, действующими в странах ОЭСР¹¹. Штраф за непредставление налоговой декларации колеблется от 10% от подлежащей уплате суммы налога в Ирландии до 80% во Франции и 100% в Бельгии. Согласно ст. 119 НК штраф за аналогичное нарушение колеблется в пределах от 10 до 25% подлежащей уплате суммы налога. Штраф за небрежность, проявившуюся в подаче налоговой декларации с заниженной суммой налогового обязательства, колеблется от 10% от подлежащей уплате суммы налога в Японии до 150% в Греции. В российском НК штраф за аналогичное правонарушение выража-

¹¹ —Comparative analysis of OECD member countries tax penalty policies”, report by Working Party N8 to Committee on fiscal affairs of OECD.

ется в абсолютной сумме, которая весьма невысока. Штраф за уклонение от налогообложения колеблется от 35% от подлежащей уплате суммы налога в Японии до 300% от суммы налога в Новой Зеландии и Турции. В России, как указывалось выше, штраф в зависимости от формы вины составляет до 20% до 40% от суммы налога. Это сравнение приводит к выводу, что принятые в России штрафы весьма низки, но не ниже минимального уровня, характерного для развитых стран.

Кроме того, базовый размер санкций может повышаться при наличии отягчающих обстоятельств. Установление отягчающих обстоятельств, преследуя ту же цель дифференциации ответственности в зависимости от формы вины, что и деление правонарушений на умышленные и неосторожные (так как отягчающие обстоятельства по существу есть объективные признаки деяния, с высокой долей вероятности указывающие на наличие умысла), лишено минусов, присущих такому делению. Так, статьи 112, 114 действующего НК предусматривают повышение размера штрафа в два раза при совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом лицо считается привлекавшимся к ответственности за налоговое правонарушение в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения о применении налоговой санкции. Одобрив в принципе содержание этой нормы, мы видим необходимость в уточнении ее формулировки с тем, чтобы исключить применение этой нормы к правонарушениям, выявленным в процессе одной и той же налоговой проверки (в противном случае, налоговые органы могут искусственно «дробить» правонарушения, чтобы получить основания для повышения размера штрафа). В то же время, мы считаем целесообразным рассмотреть вопрос о возможности расширения перечня отягчающих обстоятельств за счет иных признаков, указывающих на мо-

шеннический характер правонарушения. К числу таковых можно отнести, например, совершение правонарушения по сговору группой лиц; уклонение от налогообложения путем заключения фиктивных сделок и пр.

С другой стороны, мы не считаем справедливым отказывать налогоплательщику в смягчении размера ответственности (или даже полном освобождении от таковой) при определенных обстоятельствах. В частности, мы согласны с перечнем оснований освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения, приведенным в статье 111 НК (к числу таковых отнесены: совершение правонарушения вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств; совершение правонарушения невменяемым лицом; выполнение налогоплательщиком указаний и разъяснений, данных налоговым органом). Кроме того, статья 112 НК содержит перечень смягчающих обстоятельств (совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости), при наличии которых размер штрафа подлежит сокращению не менее чем вдвое.

Однако учитывая, что перечень смягчающих обстоятельств не является исчерпывающим, а также сложность проверки обоснованности решений о смягчении ответственности, мы категорически против того, чтобы решение этого вопроса входило в компетенцию налоговых органов. С нашей точки зрения, правом снизить размер штрафа должен обладать только суд, если налогоплательщик докажет наличие смягчающих обстоятельств. Кроме того, суду может принадлежать право применения налоговой амнистии, то есть освобождения от ответственности за налоговое правонарушение лица, добровольно заявившего о совершенном правонарушении до начала

налоговой проверки. (В случае предоставления этого права налоговым органам возникает опасность, что налоговые инспекторы будут за вознаграждение позволять налогоплательщикам оформлять выявленные в процессе проверки правонарушения как «явку с повинной»).

3.5. Порядок обжалования решений и действий налоговых органов

Наиболее дискуссионными вопросами в этом разделе являются следующие: круг подлежащих обжалованию решений налоговых органов; соотношение административной и судебной процедур обжалования и целесообразность создания специализированных юрисдикционных органов по налоговым спорам.

1) Круг подлежащих обжалованию решений налоговых органов

В странах ОЭСР приняты два подхода к определению круга субъектов, наделенных правом обжалования решений налоговых органов. В одних странах правом обжалования решения налоговых органов обладает только налогоплательщик, к которому непосредственно обращено оспариваемое решение. При этом обжалование чаще всего допускается в отношении решений, в результате которых возрастают налоговые обязательства налогоплательщика или затрагивается его право на владение имуществом. В других странах право обжалования предоставляется также прямым конкурентам по экономической деятельности налогоплательщиков, чьи налоговые обязательства уменьшаются в результате решений налоговых органов¹².

¹² Из материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России. Комментарии Дж.Макдональда и

Из сказанного вытекает, что в большинстве стран ОЭСР нормативные акты налоговых органов, адресованные неопределенному кругу налогоплательщиков, обжалованию вообще не подлежат. Очевидно, это объясняется двумя опасениями: во-первых, возникновения чрезмерной нагрузки на судебную систему и, во-вторых, возможных коллизий между решениями различных судов. Действительно, если суды низшего звена наделить правом признавать недействительными нормативные акты федеральных органов исполнительной власти, вполне возможна ситуация, при которой два суда, параллельно рассматривающих две жалобы на один и тот же нормативный акт, примут противоположные решения. Вместе с тем, удовлетворяя жалобу гражданина на принятое в отношении него властное решение, базирующееся на нормативном акте государственного органа, противоречащем закону, суд фактически признает данный нормативный акт недействительным. Однако такое решение суда имеет законную силу только по данному конкретному делу и не влечет автоматической отмены соответствующего подзаконного акта.

Российский Налоговый кодекс допускает возможность обжалования нормативных актов налоговых органов. В соответствии со статьей 138 НК обжалование нормативных актов налоговых органов организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд непра-

Пола Стивена по ст.236-247, 304-416 общей части проекта Налогового кодекса Российской Федерации.

вомерных действий государственных органов и должностных лиц. При этом процессуальное законодательство, на которое даются ссылки в цитируемой статье НК, достаточно запутанно. Так, статья 22 Арбитражного процессуального кодекса, определяющая круг дел, подведомственных арбитражным судам, вовсе не упоминает о возможности обжалования нормативных актов государственных органов. Более того, из статьи следует, что обжалованию подлежат только «ненормативные акты государственных органов, не соответствующие законам и нарушающие права организаций и граждан». Гражданское процессуальное законодательство действительно позволяет оспаривать в суде общей юрисдикции нормативные акты государственных органов, причем признание акта незаконным в соответствии со ст. 239.8 влечет его недействительность. Однако вопрос о подсудности таких дел нельзя признать вполне решенным. Юрисдикционный орган (Верховный суд РФ) определен только в отношении дел об оспаривании нормативных актов федеральных министерств и ведомств. Следовательно, все остальные подзаконные акты (включая акты правительств субъектов РФ) могут оспариваться в общем порядке — то есть в районном суде.

С нашей точки зрения, налогоплательщики в принципе должны иметь право оспаривать подзаконные нормативные акты, затрагивающие их права и свободы, так как прокуратура не всегда справляется с возложенной на нее обязанностью обеспечивать непротиворечивость правовой системы на всех уровнях ее иерархии. Причем при четкой организации процедуры обжалования, это право налогоплательщиков будет способствовать сокращению нагрузки на судебную систему. Ведь если решение суда о признании не соответствующим закону нормативного акта, на котором основано индивидуальное решение налоговых органов (например, отказ в праве на налого-

вый вычет на основе ограничительного по сравнению с Законом толкования такого права в инструкции налоговых органов), имеет силу только по данному конкретному спору, аналогичные споры будут возникать вновь и вновь. Если же налогоплательщикам предоставлено право обжаловать сам нормативный акт налоговых органов, а не основанное на нем решение, однократное судебное рассмотрение положит конец дальнейшим спорам.

Дополнительным аргументом в пользу предлагаемого решения является то, что предоставление налогоплательщикам возможности обжалования нормативных актов органов исполнительной власти по налоговым вопросам, на наш взгляд, позволяет снять вызывающий острые споры вопрос об их отнесении к актам налогового законодательства. В процессе рассмотрения Налогового кодекса по настоянию Думы из состава налогового законодательства были исключены нормативные акты органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах. Из этого вытекает, что указанные акты не могут содержать обязательных для налогоплательщиков норм. Ярким выражением такого подхода является норма статьи 31 НК, согласно которой «Государственная налоговая служба Российской Федерации в целях единообразного применения налоговыми органами законодательства о налогах и сборах издает обязательные для них (то есть налоговых органов — авт.) приказы, инструкции и методические указания.» Между тем, степень детализации законов о налогах иногда недостаточна для их непосредственного применения. Таким образом, действующая редакция Налогового кодекса может существенно осложнить правоприменительную практику. Поэтому представляется необходимым разрешить органам исполнительной власти (в том числе налоговым органам) издание обязательных для налогопла-

тельщиков нормативных актов, дополняющих и разъясняющих налоговое законодательство. А возникающая при этом угроза злоупотребления органов исполнительной власти этими полномочиями будет нейтрализована правом налогоплательщиков на обжалование противоречащих закону нормативных актов исполнительных органов.

Тем не менее, чтобы избежать возможных юридических коллизий, необходимо четко определить юрисдикционные органы по подобным спорам. На наш взгляд, судом первой инстанции при оспаривании гражданами и юридическими лицами нормативных актов федеральных министерств и ведомств¹³, а также при оспаривании законов субъектов Российской Федерации, противоречащих федеральному законодательству, должен быть Верховный суд РФ; при оспаривании нормативных актов, принятых представительными органами местного самоуправления, и актов органов исполнительной власти субъектов Федерации — суды общей юрисдикции субъектов Федерации; при оспаривании нормативных актов, принятых исполнительными органами местного самоуправления, — районные суды. Кроме того, к компетенции Верховного Суда РФ следует отнести дела об оспаривании противоречащих законам нормативных актов Президента и Правительства, так как Конституционный суд РФ вправе проверять эти акты только на предмет их соответствия Конституции.

2) Соотношение административной и судебной процедур обжалования и целесообразность созда-

¹³ Признание недействительными по мотиву противоречия Конституции федеральных законов и нормативных актов Президента и Правительства входит в компетенцию Конституционного суда РФ.

ния специализированных юрисдикционных органов по налоговым спорам

В законодательстве большинства стран ОЭСР условием возникновения у налогоплательщика права на обращение в суд с жалобой на решение налоговых властей является предварительное обжалование этого решения в административном порядке. При этом в некоторых странах (Австралии, Ирландии, Италии, Новой Зеландии и Турции) перед обращением в суд налогоплательщик должен полностью исполнить оспариваемое налоговое обязательство (естественно, с правом на безотлагательный возврат уплаченной суммы с процентами в случае вынесения судом решения в пользу налогоплательщика). Очевидным мотивом такого решения является опасение, что предоставление налогоплательщикам безусловного права оспаривать решения налоговых органов в суде повлечет перенапряжение судебной системы, а значит — долговременную задержку в рассмотрении судебных споров и исполнении налоговых обязательств. В Новой Зеландии обжалуемое решение приостанавливается наполовину. Во Франции и Португалии исполнение требования об уплате налога на период его обжалования приостанавливается только при условии предоставления достаточных гарантий со стороны налогоплательщика. В некоторых странах (Австрия, Бельгия, Канада, Нидерланды, США и Финляндия) обжалование приостанавливает взимание скорректированной суммы налога, однако, как правило, это приостановление действует только на период рассмотрения первичной жалобы, последующее же обжалование сопряжено с необходимостью исполнения налогового обязательства.

Российское законодательство предоставляет налогоплательщику выбор между административным и судебным порядком обжалования решений налоговых органов. Причем в соответствии со статьей 138 НК «подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает

права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд». Таким образом, не соблюдается даже принцип альтернативности административного и судебного обжалования, что представляется крайне расточительным отношением к ресурсам юрисдикционных органов. Кроме того, возможность одновременного административного и судебного обжалования решений налоговых органов ставит под удар авторитет последних: ведь если решение налогового органа противоречит решению суда, приоритет имеет судебное решение.

С другой стороны, в российских условиях введение обязательного первичного обжалования решений налоговых органов в административном порядке ущемляло бы права налогоплательщиков. Это объясняется отсутствием независимых юрисдикционных органов в системе налоговой администрации. Под обжалованием решений налоговых органов в административном порядке понимается обжалование в вышестоящий налоговый орган или к вышестоящему должностному лицу. Очевидно, что ни одна из перечисленных инстанций не может быть признана беспристрастной, так как признание нарушений в деятельности подчиненных косвенно свидетельствует об упущениях начальства. Кроме того, в случае последовательного обращения по цепочке административных и судебных инстанций (в которой можно насчитать по меньшей мере 9-10 звеньев) рассмотрение налогового спора растянется на продолжительное время.

Поэтому представляется более разумным ограничиться судебным обжалованием решений налоговых органов, хотя это и сопряжено с определенными проблемами. Во-первых, существующие в России суды общей юрисдикции не обладают должной квалификацией для рассмотрения налоговых споров, а более подготовленные для решения этой задачи арбитражные суды в принципе не рассматривают дела, в которой хотя

бы одной из сторон является физическое лицо (за исключением индивидуальных предпринимателей). Следовательно, придется создавать специализированные налоговые суды. Тем не менее, этот путь представляется более перспективным, чем создание специализированных юрисдикционных органов внутри налоговой администрации (без которых административная процедура обжалования превращается в фикцию), так как при равных затратах на создание тех и других добиться подлинной объективности административных налоговых судов значительно труднее. Для успешного решения этой задачи потребуется полностью вывести административные налоговые суды из подчинения налоговым органам, но тогда утрачивается различие между административными и судебными юрисдикционными органами.

Специализированные налоговые суды, на наш взгляд, наиболее целесообразно создавать в виде коллегий при арбитражных судах и судах общей юрисдикции всех уровней, сохранив общий принцип разграничения подведомственности между этими судами, согласно которому к компетенции судом общей юрисдикции относятся споры, в которых хотя бы одной из сторон выступает физическое лицо (за исключением индивидуальных предпринимателей).

Второй проблемой, связанной с переходом к исключительно судебному порядку обжалования решений налоговых органов, является длительность судебной процедуры, усугубляемая перегруженностью российской судебной системы. Следовательно, в случае приостановления исполнения требований об уплате налогов на период их обжалования (а мы считаем это необходимым в случаях, когда налоговое обязательство исчислено налоговыми органами) использование судебной процедуры приведет к существенной отсрочке доходных поступлений в бюджетную систему. Отчасти справедливы также замечания, что приостановление исполнения требования об уплате налога на период обжалования приведет к

увеличению числа исков, так как стимулирует налогоплательщиков обжаловать решения налоговых органов в целях получения отсрочки даже без всяких шансов выиграть процесс. Нейтрализовать эту опасность можно двумя способами. Во-первых, следует повысить размер государственной пошлины, взимаемой за рассмотрение дел этой категории. В настоящее время в соответствии со ст.4 Закона «О государственной пошлине» государственная пошлина с исковых заявлений о признании недействительными ненормативных актов государственных органов составляет 15% минимального размера оплаты труда для граждан и 10-кратный размер оплаты труда для организаций. Очевидно, что столь низкий размер государственной пошлины поощряет налогоплательщиков к подаче необоснованных жалоб. Во-вторых, следует закрепить в Налоговом кодексе норму о том, что обращение в суд не приостанавливает начисление пеней на сумму оспариваемого налогового обязательства.

Несмотря на описанные выше проблемы, мы тем не менее считаем необходимым переход к судебной процедуре обжалования, в том числе потому, что угроза нарушения периодичности налоговых поступлений будет для государства лучшим стимулом к форсированию создания специализированных налоговых судов.

Глава 2

Налогообложение прибыли предприятий¹⁴

Введение

Налог на прибыль предприятий и организаций имеет достаточно долгую историю. Особенности его применения в различных странах обуславливаются теми или иными приоритетами данной конкретной страны или ее экономическим положением. В большинстве современных налоговых систем развитых стран налог на прибыль корпораций не занимает настолько важного места, какое принадлежит подоходному налогу на физических лиц или НДС. Наиболее значимую роль налог на прибыль играет в Японии, Великобритании, США (См.: *Government Finance Statistics, 1998, pp. 4-5*).

Рационально разработанный налог на прибыль является налогом на отдачу от капитала, инвестированного в корпоративный сектор, и, кроме того, налогом на дополнительную отдачу от инвестиций, скорректированную на риск. То есть налог на прибыль в действительности представляет собой предварительную оплату (или частичную оплату) части налога на полный (совокупный) доход индивидуума.¹⁵

¹⁴ При подготовке работы активно использовались материалы, предоставленные Р.Конрадом, М.Алексеевым, Дж. Макдональдом. Авторы выражают благодарность указанным экспертам за многочисленные ценные замечания, высказанные в ходе осуществления исследования.

¹⁵ В теории налогообложения применяется термин *comprehensive income* (буквальный перевод термина "всесторонний, всеобъемлющий доход"). Его можно перевести на русский язык как "совокупный доход", но слово совокупный обычно в русских экономических текстах обычно используют для того понятия, который в английском языке звучит как *aggregate income*, и означает суммарный по всем экономическим агентам. В

Если налог взимается со скорректированной на риск экономической (определенной за вычетом всех альтернативных издержек) отдачи от инвестиций, то перераспределение дохода от индивидуума государству осуществляется без потерь в эффективности. Налог на прибыль предприятий - важный источник бюджетных доходов для экономик в стадии становления или развития. Предприятия располагают значительным запасом капитала, сформированным за счет инвестиций предшествующих (допереходных) периодов, причем, помимо того, что издержки ранее сделанных инвестиций в каждый момент времени в краткосрочном контексте являются необратимыми, формирование этого запаса капитала было осуществлено за счет государственных средств, а не средств новых владельцев предприятий. Таким образом, имеется потенциальная возможность с помощью налога на прибыль охватить налогообложением отдачу от прошлых инвестиций в секторах, где эластичность предложения мала, по крайней мере, в краткосрочном периоде. Заработная плата на душу населения может быть низка и таким образом доля дохода, относящегося к капиталу, может быть выше в экономиках, находящихся на стадии становления, чем в более развитых экономиках¹⁶. Кроме того, предприятий меньше, чем индивидуумов, и налоговая администрация может сконцентрировать усилия на меньшем количестве налогоплательщиков. Опасность, которая возникает при высоком налогообложении отдачи уже функционирующего

рассматриваемом же случае имеется в виду доход индивидуума от разных источников. Мы предпочли в нашем тексте для обозначения понятия comprehensive income использовать словосочетание "полный доход".

¹⁶ Капитал в экономиках на стадии становления является относительно более дефицитным ресурсом в сравнении с развитыми экономиками и поэтому доходность может быть выше, чем в более капиталоемких экономиках.

капитала, состоит в том, что такое налогообложение может де-стимулировать новые инвестиции. Поэтому сохранение чрезмерно высокого налогообложения отдачи капитала в поздние периоды перехода к рыночной экономике может быть нецелесообразным.

В экономике на стадии становления иностранные инвесторы могут функционировать в корпоративной форме (или как филиалы зарубежных предприятий). Иностранные инвесторы могут служить эффективным источником дохода для находящихся на стадии становления экономик. В большинстве стран, экспортирующих капитал, лицам, осуществляющим инвестиции за рубежом, предоставляется иностранный налоговый кредит, который может давать возможность инвесторам уменьшить его отечественные налоги частично или в целом на сумму налога на прибыль, уплаченного или начисленного в стране, в экономику которой они инвестируют. Поэтому, при прочих равных условиях, иностранные инвесторы могут быть более заинтересованными в точном исполнении требований налогового законодательства. Наконец, предприятия служат агентами в удержании других налогов у источника их получения. Предприятия могут платить налог на добавленную стоимость, они удерживают налоги и платежи на заработную плату работников и могут удерживать налоги на дивиденды и отечественных, и иностранных акционеров. Администрирование налога на прибыль может быть упрощено в той степени, в которой базы других налогов соответствуют базе налогообложения прибыли. Это соответствие может уменьшать сложность определения базы налогообложения, которая измеряется как налогооблагаемая прибыль.

По мере продолжения реформирования экономики следует ожидать снижения доли налога на прибыль в доходах бюджета.

Инвестиции по мере роста экономики диверсифицируются, становясь более эластичными к посленалоговой доходности. Становится невозможной дальнейшая эксплуатация правительством фиксированных инвестиций прошлых периодов с целью извлечения дохода в долгосрочном периоде. По этой причине, а также в связи с более открытым характером инвестиций по отношению к международным рынкам, действует тенденция к снижению эффективных ставок налога на прибыль.

Заработная плата по мере развития экономики обычно растет быстрее, чем прибыль, поэтому персональные налоги имеют тенденцию к росту относительно других налогов. Развитие пенсионных схем и методов сбережения с льготным налогообложением, также сокращают налог на доход от капитала с течением времени. В силу указанных причин наблюдается рост базы других налогов, например, базы налога на добавленную стоимость, относительно базы налога на прибыль.

Наконец, правила бухгалтерского учета со временем совершенствуются, и в частности, в находящихся на стадии становления экономиках. Такая эволюция должна привести к снижению доходов бюджета от налога на прибыль в постсоветских экономиках, в частности, в российской, если правила налогообложения будут развиваться в соответствии с реформой учета. Такая тенденция возникает вследствие применения для определения прибыли общепринятых международных стандартов, которые более согласованы с экономическими критериями функционирования предприятия и используют более либеральные системы вычетов и начисления амортизации в сравнении с правилами учета в командной экономике. Чтобы исполнять перечисленные выше функции и в краткосрочной, и в долгосрочной перспективе, налог на прибыль должен быть тщательно разработан. Должно быть обеспечено обоснованное определение налогооблагаемой прибыли. Эти критерии удо-

влетворяются в системах с учетом на основе начислений с простыми, но рациональными правилами амортизации, при полной вычитаемости всех обоснованных деловых расходов, включая расходы на рекламу, обслуживание долга¹⁷. Для уменьшения практики трансфертного ценообразования должен быть предусмотрен простой и прозрачный порядок, в частности, простыми и прозрачными должны быть правила, предотвращающие недостаточную капитализацию¹⁸. При высоком уровне инфляции может требоваться корректировка (индексация) результатов учета.

Кроме того, желательно, чтобы налог на прибыль был интегрирован с подоходным налогом уже на ранней стадии функционирования налоговой системы, чтобы обеспечить гарантию однократного налогообложения прибыли. Это приведет к осознанию налогоплательщиками и налоговыми администраторами¹⁹ того, что налог на прибыль фактически является предварительной оплатой персонального подоходного налога дохода, и поэтому при корпоративной интеграции на раннем этапе переходный период пройдет более гладко. Налоговые доходы от традиционного двойного налогообложения дивидендов не слишком высоки на ранних стадиях переходного периода и понижающее влияние корпоративной интеграции на доходы бюджета должно быть незначительным.

¹⁷ Это не исключает наличия строгих правил для подтверждения обоснованности расходов, особого порядка для тех случаев, когда возможны злоупотребления, а также некоторых ограничений для определенных видов расходов.

¹⁸ Более широко вопросы трансфертного ценообразования рассматриваются в разделе, посвященном налоговому администрированию.

¹⁹ Не менее существенным может быть и осознание этого обстоятельства политиками.

1. Общие основы налогообложения предприятий

1.1 Причины налогообложения на уровне предприятий

Целесообразность налога на прибыль в налоговой системе подвергается сомнению как некоторыми исследователями, так и рядом политиков. Налог на прибыль (налог на доходы корпораций), как правило, характеризуется низкими поступлениями в бюджет и высокими издержками соблюдения законодательства. Другая причина для критики следует из того, что в конечном счете налоги платятся не юридическими, а физическими лицами. Хотя корпорация обладает юридическим правом владения собственностью и заключения контрактов с продавцами и покупателями и является субъектом уголовного и гражданского права, в результате ее деятельности доход получают владельцы капитала фирмы и работники (дивиденды, прирост богатства, заработную плату). Любой налог, уплачиваемый фирмой, перемещается на индивидуумов посредством роста цен, снижения заработной платы или снижения доходности капитала. Поэтому кажется логичным облагать доходы только на уровне индивидуумов. Отличие корпорации от некорпорации – в ограниченной ответственности владельцев первой по ее обязательствам. Почему именно особенности такой формы организации бизнеса²⁰ порождают проблемы, требующие для своего решения введения особого налога? Исходя из этого, решению вопроса о том, каким должен быть налог на прибыль (налог на доходы корпораций) должен предшество-

²⁰ В принципе, полные товарищества могут быть плательщиками налога, аналогичного налогу на доходы корпораций. В этом случае остаются в силе все последующие аргументы, кроме аргумента о наличии дополнительных выгод от ограниченной ответственности.

вать вопрос о том, зачем он нужен, какие проблемы, возникающие в случае налогообложения на уровне индивидуумов исключительно, позволяет решить обложение корпораций. Рассмотрим наиболее существенные из возможностей, которые предоставляет введение налога на прибыль.

1.1.1 Налогообложение выигрыша предприятий от институциональных особенностей и существующей инфраструктуры общества

Компании получают выгоду от функционирования общественного сектора в экономике (например, от уровня образования в обществе, а, следовательно, и более высокой квалификации работников, или от уровня здравоохранения), от деятельности государственных институтов (например, информсмент контрактов), а также от созданной в обществе инфраструктуры (дороги, коммуникации). Развитие общественного сектора, инфраструктуры, обеспечение деятельности институтов требуют от общества издержек. Кроме того, предприятие, если оно не участвует в этих затратах, может использовать общественные блага в количестве, превышающем общественно оптимальное. Но при этом налоги, которые платит предприятие²¹, вообще говоря, не соответствуют тем выгодам, которые оно получает (см. *Rosen, 1998, p. 401, Mintz, 1995, p. 25*). В этой ситуации разумным было бы установление *user charges* с базой, зависящей от особенностей деятельности предприятия, но это сложно сделать по административным причинам.

²¹ Аргумент, в принципе, относится к любому предпринимательству; при других формах организации бизнеса данная проблема решается на уровне налогообложения физических лиц.

Важным преимуществом является также сама возможность ограниченной ответственности по обязательствам. "Ограниченная ответственность за возможности раздела собственности и переуступки долей этой собственности более чем компенсируют недостатки, связанные с налогообложением" (см. *Шарп, Александер, Бейли, 1997, стр, 339*). Общество, предоставляющее эту возможность инвесторам, по-видимому, может потребовать долю в полученных от этих инвестиций доходах, причем при отсутствии двойного налогообложения дивидендов эта доля не взимается. Возможно, при точном установлении денежного эквивалента такой выгоды, было бы целесообразным двойное налогообложение дивидендов (которое и практикуется во многих странах, в частности в России), но неискажающим оно могло бы быть только при точном соответствии ставки дополнительного налога указанным выгодам, оценить которые не представляется возможным.

1.1.2. Налогообложение нераспределенной прибыли предприятий у источника получения дохода в дополнение к индивидуальному подоходному налогу

Если общество предпочитает взимать налоги с полного дохода индивидуумов, а не с потребления, то следует установить налогообложение всех составляющих дохода. Он складывается из дохода от труда (заработной платы, жалования, премий, благ, предоставляемых фирмой своим работникам) и дохода от капитала (дивидендов, процента, и прироста стоимости капитала).

При обложении полного дохода самым сложным является определение размера прироста стоимости капитала. В принципе, индивидуумы могли бы сообщать изменение в рыночной

стоимости активов и платить налог на годовой прирост стоимости активов. Однако в этом случае возникает множество проблем. Например, рыночная стоимость таких активов, как акции корпораций, не имеет определенной величины за период. Можно также добавить, что текущую цену многих активов невозможно более или менее достоверно установить, пока сделки с ними заключаются между взаимосвязанными лицами. Более того, обложение прироста стоимости активов может стимулировать индивидуумов ликвидировать активы, с тем, чтобы покрыть налоговые обязательства. Вследствие этой проблемы практически повсеместно налогом облагается прирост капитальной стоимости активов при их реализации, а не ежегодно (см. *Mintz, 1995, p.25-34*).

При режиме обложения только реализованных приростов капитала инвесторы могут укрывать доход от обложения, позволяя держать их активы корпорациям, свободным от налогообложения. Например, рассмотрим индивидуума, который может получить доход непосредственно или на необлагаемую налогом корпорацию, которой он владеет. Предположим, что во втором случае начисленный доход не является объектом налогообложения. Стоимость акций корпорации, которыми владеет инвестор, растет на величину начисленного дохода, остающегося в корпорации. При условии, что правительство взимает налог с прироста капитала только по мере реализации, а не по мере накопления, инвестор отсрочивает платеж налога на начисленный доход до момента выхода из корпорации. То есть налог будет платиться только при возникновении у владельца необходимости в деньгах и, вследствие этого, продажи или выкупа акций или получения дивидендов. Следовательно, отсутствие налогообложения корпоративного дохода увеличивает возможность избежать налогообложения (см. *Rosen, 1998, p. 401*).

"Таким образом, в принципе, можно вычесть дивиденды из базы налога на доход корпораций, так как нет необходимости удерживать налоги на такой доход у источника получения, то есть на уровне корпорации, поскольку он полностью облагается на уровне индивидуума. Необходимость в удержании налога на уровне корпорации существует только для нераспределенной прибыли корпораций. С учетом этой причины, для обложения у источника удержанных (нераспределенных) доходов корпорации, база налога на корпорации, в принципе, должна была бы быть следующей:

Выручка от реализации на накопленной основе минус текущие издержки (оплата труда работников и расходы на сырье и материальные затраты) минус экономическая амортизация активов минус выплаченные дивиденды.

Чтобы получить в результате полный подоходный налог, при обложении налогом на корпорации компании должно быть позволено вычитать экономические издержки износа, процентные платежи и другие издержки, понесенные в производственном процессе. Это требует индексации прибыли по инфляции, а также переоценки стоимости активов для расчета экономической амортизации" (см. *Mintz, 1995, p. 27*).

Таким образом, в теории исключение из налогооблагаемой базы налога на прибыль выплаченных дивидендов при условии, что вместо этого будет осуществляться их эквивалентное налогообложение на уровне физических лиц и при условии, что весь капитал принадлежит отечественным инвесторам, не будет оказывать влияния на объем налоговых поступлений..

Но вычет дивидендов может приводить к снижению объема налогов, собираемых от прямых иностранных инвестиций. Налог на доходы корпораций (включаящий в налогооблагаемую базу дивиденды) может служить налогом на начисленный акционером, в том числе иностранцам, доход, взимаемый у источника.

Здесь следует отметить, что взимание налога у источника (с включением дивидендов) может на практике повышать налоговые поступления не только за счет иностранных инвесторов, но и отечественных. Количество юридических лиц существенно меньше, чем физических, поэтому контроль правильности начисления налога на уровне предприятия требует меньших усилий налоговых органов.

При налогообложении доходов корпорации (без вычета дивидендов из базы) корпорации платят налог на доход за акционеров. Для избежания двойного налогообложения дивидендов и прироста капитала необходимо соответствующим образом корректировать уплату подоходного налога.

1.1.3. Налогообложение ренты

Налог на корпорации может быть эффективным методом обложения ренты, получаемой от невоспроизводимых факторов производства, таких как предпринимательская способность, земля и природные ресурсы (см. *Mintz, 1995, p. 35; Kay, 1990, p. 28*). Обложение ренты, которая представляет собой доход факторов, превышающий нормальную прибыль, эффективно, поскольку не искажает инвестиционных и финансовых решений в бизнесе. В некоторых странах правительство является собственником земли; налог на ренту от использования земли в этом случае служит платежом роялти за право использования земли.

Рента измеряется как выручка за вычетом вмененных издержек производства. Вмененные издержки включают расходы на оплату труда, сырья и материалов, а также издержки использования капитала. Издержки капитала включают экономическую амортизацию и издержки финансирования инвестиций, в том числе как издержки привлечения заемных

средств (процентные платежи), так и альтернативные издержки финансирования за счет акционерного капитала.

Сложность заключается в корректном определении экономических издержек. Эта проблема рассматривается ниже.

1.1.4. Важный источник доходов для переходных экономик

В переходных экономиках, в российской в частности, существуют значительные сложности с формированием доходной части бюджета.

Кризис системы, предшествующий, как правило, началу перехода к рынку, структурная перестройка во всех областях деятельности, отсутствие у большинства населения адекватной реакции на меняющиеся экономические условия или навыков поведения в новой экономической среде являются в краткосрочном периоде причинами снижения реальных доходов большинства населения и, следовательно, причинами снижения доходов бюджета. Следует отметить, что фактическая продолжительность такого периода может варьироваться в зависимости от институциональных аспектов, темпов снижения инфляции и эффективности проводимой правительством политики макроэкономической стабилизации. Кроме того, формирующаяся и многократно изменяющаяся в процессе формирования налоговая система требует адаптации к новым правилам как налоговых органов, так и налогоплательщиков, что также порождает проблемы с взысканием налогов. Значительные масштабы распространения наличных расчетов облегчают уклонение от налогообложения, которое в переходной экономике может иметь широкое распространение (а в России приняло угрожающий характер). В этих условиях кроме теоретических причин введения того или иного налога, большое

значение приобретает его собираемость. При довольно высоких издержках определения и взыскания налога на прибыль, он имеет ряд преимуществ как источник налоговых доходов. Количество предприятий значительно меньше, чем число индивидуумов-налогоплательщиков, отношения предприятий между собой документально оформляются, поэтому контроль над правильностью исчисления налогов и их уплаты проще, чем в случае налогообложения физических лиц. Предприятия располагают имуществом, на которое может быть наложено взыскание, а подавляющее большинство населения не унаследовало от командной экономики ничего, кроме единственного и часто бедного жилья. Налогообложение лиц с высокими доходами является проблемой в силу значительных масштабов уклонения от уплаты налогов, распространения коррупции, неразвитости законодательства.

При этом важно отметить, что в переходных экономиках должна быть большая база налога, чем в развитых. Причиной этого является структура производства в экономиках командного типа, для которых был характерен экстенсивный путь развития. При этих обстоятельствах в экономике накоплено значительное количество долгоживущего необратимого капитала, причем текущие издержки использования этого капитала невелики, и, кроме того, заработная плата в переходный период мала. Поэтому существуют объективные причины для возникновения высокой доходности производства.

Налог на прибыль в этих условиях позволяет повысить налоговые поступления в бюджет, и его отмена являлась бы нерациональной.

Еще одним, в дополнение к вышесказанному, аргументом в пользу налогообложения прибыли могут служить соображения диверсификации налоговой системы. В то время как налоговая система, включающая большое число налогов, не удо-

влетворяет соображениям простоты и прозрачности, ограничение числа налогов одним или двумя снижает стабильность налоговых поступлений и упрощает уклонение от налогообложения.

1.2. Воздействие налогообложения предприятий на их поведение

1.2.1. Воздействие на инвестиционные решения

Воздействие налогов на инвестиционное поведение фирм принято рассматривать в рамках неоклассической модели конкурентной фирмы.

Обычной является предпосылка, что фирма максимизирует стоимость фирмы, равную приведенному значению потока наличности за вычетом долга, то есть приведенное значение ожидаемой прибыли. Поэтому фирма выбирает желаемый запас капитала с учетом своих ожиданий относительно будущих значений экономических переменных (например, цены ресурсов и готовой продукции) и налогового режима (ставки налогов, нормы амортизации и т.д.). Фирма инвестирует в капитал, пока стоимость предельного продукта (за вычетом издержек приспособления) не будет равна предельным издержкам использования капитала.

Экономическая амортизация по определению равна уменьшению стоимости активов за рассматриваемый период. Это эквивалентно определению фактической экономической амортизации Самуэльсона, которая представляет собой затраты, необходимые для возмещения части физически изношенных основных фондов.

Для иллюстрации воздействия налогообложения на инвестиционные решения воспользуемся результатами, приводи-

мыми Стиглицем в работе 1976 года (см. *Stiglitz, 1976, pp. 305-306*; см, также *Аткинсон, Стиглиц, 1995, стр. 197-198*) Пример строится в предположении, что начисленная амортизация совпадает с экономической. Пример построен при предположениях вычитаемости процента и пропорциональной ставки налога на прибыль.

Авторы выражают стоимость актива в момент времени t через прибыль, величину амортизационных отчислений, ставку налога τ и ставку дисконтирования при условии налогообложения экономической прибыли. В отсутствие налогообложения используется та же формула при ставке налога, равной нулю. Производная по времени стоимости актива, то есть изменение в стоимости актива, равна экономической амортизации со знаком "-". После исключения амортизации получается дифференциальное уравнение, определяющее траекторию изменения стоимости актива. Это дифференциальное уравнение не изменяются под воздействием налогообложения при принятых допущениях (при ставке налогообложения, меньшей единицы), то есть под воздействием налогообложения не меняется траектория стоимости актива. При этом как при налогообложении, так и в его отсутствие, граничное условие имеет вид $V(T)=0$, где $V(t)$ - стоимость актива в момент времени t , T - момент, после которого актив перестает приносить прибыль. То есть налог на прибыль является нейтральным в отношении инвестиционных решений при условии, что база налога определяется с учетом экономических издержек использования капитала. Более простой пример, построенный для случая с инвестированием в актив, полностью используемый за один период, с налогообложением по тем же правилам, можно найти в той же работе Стиглица (см. *Stiglitz, 1976, p.305*).

На практике точная оценка экономической амортизации привела бы к усложнению бухгалтерского учета и запрети-

тельно высоким издержкам контроля правильности определения налоговой базы. Подробнее методы начисления амортизации рассматриваются ниже, здесь мы приведем краткое описание наиболее распространенных методов (обычно используются эти методы или их комбинации).

— Линейная амортизация характеризуется разрешением включать в издержки производства равные доли от стоимости актива в течение всего заранее установленного срока его службы.

— Метод уменьшающегося остатка предполагает отнесение на затраты в каждом периоде фиксированной доли от остаточной стоимости актива на начало текущего периода.

— Немедленное списание всей стоимости актива (возможно немедленное списание части стоимости актива и применение иного метода для остатка).

Естественным является вопрос, какой из способов начисления амортизации приводит в условиях налогообложения к меньшим искажениям инвестиционных решений. Точнее, при каком из способов и при каких условиях легче обеспечить начисление амортизации, близкое к экономической. Рассмотрим пример из книги Аткинсона и Стиглица (см. *Аткинсон, Стиглиц, 1995, стр. 197-198*). В рассматриваемой модели фирмы делается предположение, что в отсутствие дополнительных капиталовложений первоначальные инвестиции порождают поток доходов, убывающий некоторым фиксированным темпом γ . (Предположение довольно сильное, но не лишнее оснований в тех случаях, когда речь идет об оборудовании, требующем текущего ремонта, обслуживания, или периодического капитального ремонта и (или) при подверженности оборудования моральному износу.

В случае начисления амортизации линейным методом нейтральность в отношении инвестиционных решений дости-

гается только при точном соответствии срока списания определенной критической величине (зависящей от ставки налога, ставки дисконтирования, темпа убывания потока доходов γ), которую реально рассчитать только для теоретической модели. Пример расчета этой величины приведен в том же источнике (см. *Аткинсон, Стиглиц, 1995, стр.199*). При превышении сроком амортизации этой величины инвестиции дестимулируются, при меньшем сроке амортизации возникают налоговые льготы в отношении инвестиций. .

При налоговой амортизации методом уменьшающегося остатка ситуация выглядит аналогичной предыдущему случаю: так же есть некоторая критическая величина нормы амортизации, при равенстве которой разрешенной норме списания инвестиционные решения нейтральны, при превышении разрешенной нормой этой критической величины инвестиции стимулируются, при малой разрешенной норме относительно критической величины - дестимулируются. Однако принципиальное отличие от случая линейной амортизации заключается в том, что эта критическая величина равна ранее введенной величине γ (то есть темпу убывания порождаемого активом потока доходов), причем при равенстве нормы амортизации, начисляемой по методу убывающего остатка, данной величине γ . (В этом случае при сделанных предпосылках начисленная в налоговых целях амортизация будет в каждом периоде (в рассматриваемом непрерывном случае в каждый момент времени) равна фактической (экономической) амортизации.

Таким образом, в том случае, когда поток доходов, порожденный активом, убывает со временем, начисление для налоговых целей амортизации по методу убывающего остатка приводит к результату, более близкому к неискажающему случаю начисления истинной экономической амортизации.

Искажения инвестиционных решений не наблюдается и при немедленном списании расходов без разрешения вычета процента. В работе Стиглица "The Corporation Tax" (см. *Stiglitz, 1976, pp. 303-304*) показано, что предельное решение об инвестировании не изменяется при введении налогообложения дохода корпораций на указанных условиях²².

Но на инвестиционные решения может влиять не только способ определения амортизации. Даже если бы удалось добиться совпадения налоговой и экономической амортизации, нейтральность налога в отношении инвестиций могла бы не обеспечиваться. Фирмы имеют разные возможности доступа к финансовым рынкам, и издержки финансирования инвестиций могут существенно различаться в зависимости от того, использование какого способа финансирования преобладает.

Экономические издержки использования капитала складываются из экономической амортизации, риска и издержек финансирования, скорректированным на налоги.

В предыдущих примерах предполагалось, что издержки финансирования равны ставке процента и процент вычитается, а также не учитывался риск.

Рассмотрим пример, приводимый в обзоре Минца (*Mintz, 1995, pp. 37-39*), который показывает, как могут влиять налоги на решения фирмы, если учтены издержки финансирования капитала.

Пусть ρ - альтернативная номинальная отдача на инвестиции для владельцев акций (до уплаты персональных налогов), а π - уровень инфляции, тогда реальные_альтернативные издержки финансирования путем увеличения акционерного ка-

²² Мы рекомендуем применение одной из разновидностей такого налогообложения для малого бизнеса. Подробнее можно посмотреть в разделе, посвященном налогообложению малого предпринимательства.

питала фирмы $\rho - \pi$ (при относительно низких значениях инфляции).

Обозначим через i - номинальную ставку процента по облигациям, t - ставку налога на корпорации.²³ Если уплаченные проценты вычитаются из налогооблагаемого дохода, то реальные издержки долгового финансирования составят $i \cdot (1 - t) - \pi$.

Пусть доля инвестиций, которые финансируются за счет задолженности β , следовательно, $1 - \beta$ - доля, финансируемая путем увеличения акционерного капитала. Определим реальные издержки финансирования единицы инвестиций с учетом налогообложения на уровне фирмы. Пусть единица инвестиций порождает доход M . Предположим, что издержки финансирования - единственные издержки этих инвестиций. Тогда номинальная экономическая прибыль в расчете на единицу инвестиций равна $\Pi = M - \beta \cdot i - (1 - \beta) \cdot \rho$, а налогооблагаемая прибыль $P = M - \beta \cdot i$. номинальная экономическая прибыль после налогообложения равна $\Pi' = (1 - t)M - \beta \cdot i(1 - t) - (1 - \beta) \cdot \rho$. Пусть R - номинальные издержки финансирования, равные разности между доходом после налогообложения и прибылью после налогообложения. $R = \beta \cdot i \cdot (1 - t) + (1 - \beta) \cdot \rho$. Тогда реальные издержки финансирования равны $r = R - \pi = \beta \cdot i \cdot (1 - t) + (1 - \beta) \cdot \rho - \pi$.

Учитывая износ капитала и издержки финансирования можно получить издержки использования капитала, которые представляют собой минимальную норму отдачи, необходимую для того, чтобы инвестиции были выгодны. Пусть стоимость покупки капитала q за единицу. Пусть Aq приведенная

²³ Номинальная отдача от инвестиций в акционерный капитал отличается от номинальной ставки процента в силу различного риска, присущего этим двум формам капиталовложений. В частности, в случае банкротства фирмы в силу очередности выплат владельцы облигаций имеют больше шансов получить часть вложенных средств, чем владельцы акций.

стоимость допустимых начислений амортизации на рассматриваемую единицу капитала. Тогда эффективные издержки покупки активов равны $q(1-t \cdot A)$.

Можно показать, что налог на корпорации нейтрален относительно инвестиционных решений фирмы, если это налог на ренту или на потоки денежных средств (cash-flow tax) при условии нейтральности фирмы к риску. При налогообложении потока денежных средств, инвестиции немедленно относятся на себестоимость ($A = 1$) и процент не вычитается ($r = \beta i + (1 - \beta)r - \pi$). При этих условиях издержки использования капитала, которые принимают вид $q(r + \delta)$, где δ - экономическая амортизация, независимы от налога на корпорации. При налогообложении ренты в полной мере учитываются издержки владения капиталом (за исключением риска), в том числе и издержки финансирования, поэтому, очевидно, предыдущие выводы сохраняют силу в этом случае.

Но нейтральность налогообложения не всегда является целью правительства, и, во всяком случае, она не является единственной целью. Обычно правительства предпочитают влиять на инвестиционное поведение, предоставляя специальные вычеты или скидки, например, право применения ускоренной амортизации для производственных инвестиций, налоговые кредиты для инвестиций в оборудование и пониженные налоговые ставки для некоторых отраслей промышленности.

Эконометрические исследования влияния налогов на инвестиционные решения не дают определенного ответа на вопрос о степени такого влияния.

Сложности, которые возникают при попытках моделирования, включают в себя как нехватку фактических данных, так и неизбежные упрощения, необходимые для перехода к тестируемым моделям от теоретических.

1.2.2. Воздействие на решения о способах финансирования

Рыночная оценка фирмы, как следует из теоремы Модильяни - Миллера (См.: *Modigliani, Miller, 1958; Harris, Raviv, 1991*), не зависит от способа ее финансирования лишь при совершенных рынках и отсутствии искажающего налогообложения. Однако при условии, что ставка налогообложения прироста капитальной стоимости активов ниже, чем ставка, по которой облагаются выплаченные дивиденды, выгоднее осуществлять перемещение средств домохозяйствам, выкупая акции, чем выплачивая дивиденды²⁴. При этом выигрыш получают и те акционеры, которые предпочли продать акции, и те, кто остался держателем акций фирмы - рыночная стоимость каждой из оставшихся акций в этом случае возрастает. Следует отметить, что даже при равных номинальных ставках налогообложения дивидендов и прироста капитальной стоимости активов эффективная ставка обложения прироста капитальной стоимости ниже, поскольку прирост капитальной стоимости облагается в момент реализации, а не на начисленной основе. При полной вычитаемости процента фирма может быть также заинтересована в заимствовании некоторой суммы и выкупе акций за счет этого займа. В силу изложенного, в объяснении нуждается не удержание фирмой нераспределенной прибыли, а то обстоятельство, что фирма вообще платит дивиденды при более льготном режиме налогообложения прироста капитальной стоимости активов (так называемый "парадокс дивидендов", см. *Стиглиц, 1997, стр. 544-545, Rosen, 1998, pp. 413-414*). Одним из возможных объяснений служит то обстоятельство, что в условиях асимметричной информации выплата ди-

²⁴ Этот вопрос, в частности, затронут в работе Стиглица "Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital" (см. *Stiglitz, 1973, p.10*)

видендов может служить сигналом финансового благополучия фирмы. Это объяснение не всем кажется убедительным - пожертвование значительных сумм в виде дополнительных налоговых платежей только ради сигнала в условиях, когда существуют иные способы для потенциальных инвесторов получить информацию о состоянии фирмы, трудно найти рациональным. Другим возможным объяснением является различие предельных налоговых ставок у разных инвесторов, вплоть до освобождения от налога на дивиденды (как в случае пенсионных фондов в некоторых законодательствах)²⁵

В тех случаях, когда фирма выбирает долговое финансирование новых инвестиций, или при финансовой реструктуризации с использованием задолженности возрастает вероятность банкротства фирмы (см. *Rosen, 1998, p. 415*). В этом смысле можно сказать, что налоговая система, стимулирующая долговое финансирование, порождает в качестве последствия рост банкротств.

В этой связи необходимо отметить, что техника налогообложения прибыли в России не является нейтральной по отношению к финансовой политике предприятия. При финансировании за счет кредитов, налогообложение дифференцировано: процент по краткосрочным кредитам разрешается вычитать из налогооблагаемой прибыли, процент же по кредитам, используемым на инвестиционные цели, в затраты не включается и выплачивается из прибыли после налогообложения (см. *"Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в*

²⁵ Различие налоговых ставок проявляется при прогрессивной системе налогообложения, когда дивиденды учитываются в составе совокупного налогооблагаемого дохода, а в наибольшей степени - при двойном налогообложении дивидендов.

себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли")²⁶. Частично проценты по кредитам могут быть капитализированы, но только уплаченные до момента ввода в действие основных средств и принятия на учет нематериальных активов (см. *Инструкцию о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия, Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 12 ноября 1996 г. № 97*). Отметим, что при необходимости привлечения средств на инвестиционные и на другие цели, и в ситуации, когда привлекается и заемный, и собственный капитал, возможно налоговое планирование.

При финансировании за счет акционерного капитала ситуация различается в зависимости от того, кто является акционером - физическое или юридическое лицо. В обоих случаях вся прибыль - и распределяемая и нераспределяемая - в равной степени подлежит налогообложению. Если акционер - физическое лицо, то дивиденды облагаются в составе совокупного дохода без каких-либо льгот. Если же акционер - юридическое лицо, то дивиденды облагаются у источника выплаты по ставке 15%. В целом привлечение кредитных ресурсов обходится предприятию существенно дешевле, чем использование в инвестиционных целях акционерного капитала.

Таким образом, при используемой в рассматриваемый период времени технике налогообложения прибыли налог не яв-

²⁶ Указанная дифференциация несколько уменьшается за счет льготы, позволяющей при определенных условиях (при полном использовании амортизационных отчислений и в пределах 50% налогооблагаемой прибыли в совокупности с рядом других льгот) уменьшать базу налога на прибыль на сумму инвестиций, а также на погашение кредитов банков, направленных на инвестиции, включая уплату процентов (см Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", статью 6)

ляется нейтральным относительно формы организации предприятия, способа финансирования предприятия.

1.2.3. Налогообложение фирмы и риск

Решение об инвестировании связано с риском. Существует неопределенность в отношении будущих доходов, инфляции, налоговых условий в будущие периоды. Кроме того, при существовании возможности банкротства, облигации фирмы являются рисковым активом, и риск зависит от суммы эмиссии. Налоги влияют на восприятие инвесторами риска, так что важно определить степень воздействия налогов на оценку рискованных инвестиций.

В связи с инвестициями можно выделить следующие виды рисков, взаимосвязанных между собой (см. *Mintz, 1995, p. 56*):

- риск дохода связан с неопределенностью относительно будущего дохода;
- капитальный риск возникает в результате неопределенности относительно будущей экономической амортизации, (неопределенного физического и морального износа, возможности преждевременного выхода из строя капитальных активов при неопределенных будущих издержках замены преждевременно изношенного капитала);
- финансовый риск возникает в результате неопределенности относительно будущих расходов на проценты по займам. Финансовые облигации, имеющиеся у инвесторов, могут быть рискованными, так как фирмы могут оказаться неспособными выплатить основной долг и проценты по ссудам. Инвесторы, следовательно, требуют более высокой ставки процента по облигациям, принимая во внимание риск невыплаты ссуд и процента и любых, связанных с банкротством издержек;

- риск инфляции является результатом неопределенности относительно будущих темпов инфляции, которые определяют будущий доход и стоимость замены активов;
- риск, связанный с необратимостью. Поскольку капитал может быть необратимым (однажды введенный в эксплуатацию, уже не может использоваться для других целей), неопределенность увеличивается для тех инвесторов, для которых существенно время реализации проекта (которые не могут отложить инвестиции до получения дополнительной информации относительно их прибыльности);
- Политический риск. Является результатом неопределенности государственной политики, например, налоговых ставок, возможности национализации.

Важный аспект налоговой политики при рассмотрении риска - какой порядок установлен для понесенных убытков. Если налог предусматривает налоговое возмещение для понесенных убытков по той же ставке, по которой облагается прибыль (от данного проекта), то есть полную налоговую вычитаемость убытков, правительство разделяет риск с инвесторами. Обычно речь не идет о возможности каких-либо выплат при убыточных инвестициях. Возможность получить вычет связана с предоставлением права суммировать прибыли и убытки от разных видов деятельности и переносить убытки на другие периоды, то есть суммировать их с прошлыми или будущими прибылями для целей налогообложения. Полная вычитаемость возникает при совпадении налоговых ставок и индексации переносимых убытков. Возможна несовершенная вычитаемость убытков или частичное возмещение.

Показано, что доля рискованных активов в портфеле не склонного к риску инвестора растет с ростом налога на доход, при условии, что налог предусматривает полную вычитаемость убытков, и при нулевой отдаче безрискового актива. В

случае, когда отдача безрискового актива ненулевая, результат зависит от эластичности спроса на рисковый актив по богатству. А именно, если эластичность спроса на рисковый актив по богатству отрицательна, рост налога увеличивает уровень спроса на рисковый актив и наоборот, уменьшает при положительной эластичности (см. *Аткинсон, Стиглиц, стр. 147-150; Myles, 1995, pp.216-217*).

Налоговая система с неполной вычитаемостью убытков может существенно увеличивать издержки риска, связанного с инвестированием. В этом случае дестимулируются рискованные инвестиции (см. *Аткинсон, Стиглиц, стр. 156-160*).

В действующих системах налога на доходы корпораций убытки возмещаются только частично. Правительства могут позволять перенос убытков назад или вперед на ограниченный период (вперед иногда убытки переносятся без ограничения срока, подробнее о практике переноса убытков вперед и назад см. раздел 2.7. данной главы). Когда текущие годовые убытки переносят назад, возмещается налог, определенный для суммы убытков, в пределах уплаченных в течение обусловленного числа прошлых лет налогов на доход корпораций. Когда убытки переносят вперед, убытки вычитаются из налогооблагаемой прибыли, получаемой в течение обусловленного числа будущих лет. Однако при переносе убытков вперед корректировка на ставку процента не производится, то есть в смысле текущей стоимости возмещение является частичным, даже при бесконечном сроке переноса вперед. Компенсация убытков снижает в первую очередь риск дохода. Риск капитала снижается при установлении допустимой налоговой амортизации и прочих списаний (например, инвестиционных налоговых кредитов), достаточно большими, чтобы налоговая система субсидировала восстановительные издержки инвестирования. Увеличению финансовых рисков препятствует вычитание издержек заим-

ствования из налогооблагаемого дохода. Однако некоторые издержки банкротства не могут вычитаться, поскольку превышают любой возможный доход. Когда налог полностью индексируется на инфляцию, как в ряде латиноамериканских стран, налоги не влияют на риск, связанный с неопределенностью темпов инфляции. Однако без индексации налоги влияют на инфляционный риск, с которым сталкиваются фирмы. Поскольку затраты осуществляются раньше момента реализации, инфляция увеличивает налогооблагаемую прибыль предприятия, особенно значительно для фирм с длительным циклом производства. Однако реальная стоимость задолженности может снижаться, что также в отсутствие индексации не учитывается при налогообложении. Результат зависит от соотношения между собственными и заемными средствами фирмы. Политические решения, принимаемые правительствами, могут воздействовать на рискованность инвестиций. Даже если налоговые изменения прогнозируемы, они повлияют на выбор фирмой сроков инвестирования, что определит изменение издержек финансирования в сравнении с ситуацией, когда налоговые изменения не происходят. Неопределенность относительно будущей налоговой политики увеличивает рискованность инвестиций и, как следствие, увеличивает издержки использования капитала.

1.3. Проблемы, возникающие при налогообложении прибыли

1.3.1. Определение издержек использования капитала

При предположении совершенства рынков экономические издержки использования равны сложившейся рыночной

арендной плате за идентичный актив, которая должна отражать экономическую амортизацию, прирост реальной стоимости актива и издержки его финансирования.

Для достижения нейтральности налогообложения в отношении инвестиций следовало бы осуществить корректную оценку издержек в каждом конкретном случае.

Для точного определения экономической амортизации следовало бы определить рыночную стоимость актива на текущий момент времени, если условия конкуренции на рынке обеспечивают точное отражение ценности актива для продавцов и покупателей, или актива, идентичного рассматриваемому, в смысле порождаемых им будущих чистых потоков доходов. Иначе говоря, рыночная цена актива равна чистой приведенной стоимости ожидаемого потока будущих поступлений, порожденных этим активом.

Очевидно, что в реальности точная оценка этих величин невозможна. Любая выбранная для учета величина стоимости отражает субъективное восприятие оценивающего лица.

В силу этого применяются различные способы приближенной оценки на основе исторической стоимости актива.

На практике, в бухгалтерском учете оценивают большинство активов на основе их первоначальной исторической стоимости, корректируя ее на амортизацию (точнее, ее грубую оценку, осуществленную по установленным для этой цели нормам). Приблизить получаемую оценку к восстановительной стоимости актива (более точной с экономической точки зрения) можно корректируя первоначальную историческую стоимость (помимо амортизации) в соответствии с изменениями в общем уровне цен начиная со дня приобретения актива. Такой учет принят в некоторых странах Латинской Америки. Главное основание для этого выбора - то, что историческая стоимость обычно обеспечивает более объективную меру, чем

другие методы оценки, такие как издержки возмещения или ценность для владельца. Серьезной проблемой является также определение прироста стоимости капитала, если его обложение производить на начисленной основе.

1.3.2. Определение валового дохода

Доход от капитала складывается из дивидендов, процента и прироста стоимости капитала.

Налогооблагаемая прибыль предприятия определяется как разность выручки предприятия и его издержек (разрешенных для целей налогообложения) по данным бухгалтерского учета. Изменение в разности между балансовой стоимостью активов и обязательств предприятия, то есть в чистых активах предприятия, равно нераспределенной прибыли за рассматриваемый период.

Проблемы, возникающие при оценке прибыли, касаются времени признания доходов и расходов и принципов оценки активов и обязательств в балансе предприятия.

Общепринятые методы определения времени реализации - метод начислений, принятый в большинстве рыночных экономик, и кассовый метод. Выручка от реализации при использовании метода начислений регистрируется, когда товар продан (или когда предъявляется счет-фактура), а не в момент получения соответствующей денежной оплаты. Расходы, отнесенные к конкретному периоду, состоят из активов, использованных для получения выручки этого периода. При учете выручки кассовым методом моментом реализации является момент получения денег.

В России на текущий момент нет жестких правил, регламентирующих применение того или иного метода для налоговых целей. Предприятие имеет право заявить о применении

того или иного метода в начале года. Ограничение состоит в том, что в течение года не допускается изменение принятого метода. Большинство предприятий предпочитают использование кассового метода, который, во-первых, в условиях распространения неплатежей позволяет избежать возникновения налоговых обязательств в отсутствие денег для их уплаты, а во-вторых, дает возможность уклоняться от налогообложения, используя неплатежи или бартерные расчеты по взаимной договоренности, или через систему посредников (часто зарегистрированных в различных налоговых убежищах)²⁷

Активы и обязательства предприятия можно классифицировать по форме их представления как "денежно-номинированные" активы и обязательства (например, денежная наличность, дебиторская и кредиторская задолженность, кредиты и займы) и "неденежные" активы, такие как земля и здания, заводы и оборудования, товарно-материальные запасы, и инвестиции в филиалы или акции других компаний (см. *King, 1995, p.134*).

Существуют различные способы оценки активов и обязательств в бухгалтерском учете, имеющие различные послед-

²⁷ В случае взаимных поставок продукции возможна ситуация, когда подписание актов сдачи-приемки откладывается, несмотря на то, что взаимные обязательства полностью выполнены. При учете по кассовому методу налоговых обязательств не возникает. Одновременно увеличиваются неплатежи. Законодательные ограничения, такие как правила для регистрации бартерных сделок, легко обходятся при наличии аффилированных посредников. Кроме того, аффилированные посредники могут непосредственно использоваться для уменьшения налоговых обязательств, если они зарегистрированы в налоговых убежищах. В этом случае предприятие либо приобретает необходимые ему товары у такого посредника, либо продает ему свою продукцию по себестоимости, избегая тем самым налогообложения прибыли, а посредник перепродает ее по рыночной цене, не платит налог по значительно более низкой ставке.

ствия для измерения дохода владельцев предприятия. Капитальные активы, как правило, оцениваются по своей исторической стоимости или по восстановительной (на практике не точной, а оцененной). При оценке по текущим рыночным ценам приросты или потери капитальной стоимости должны отражаться на счетах бухгалтерского учета в каждом периоде.

При оценке активов по исторической стоимости, разумеется, нет возможности отразить в учете приросты или потери стоимости капитала на начисленной основе, они определяются только по факту распоряжения активом.

1.3.3. Способы начисления амортизации для целей налогообложения

Как отмечалось выше, экономическая амортизация равна разности между стоимостью нового идентичного актива и рассматриваемого актива в данный момент времени. Эта величина представляет собой суммарный износ актива за период, прошедший с момента начала его эксплуатации до текущего момента. В каждом периоде следовало бы в издержках за период учитывать изменение этой величины. Однако поскольку точная оценка стоимости актива невозможна, издержки использования капитальных активов в конкретном периоде обычно не могут быть измерены непосредственно. Для оценки амортизации капитальных активов на практике применяются условные приближенные методы, например исходная стоимость актива может быть распределена равномерно в течение ожидаемого срока его полезного использования.

Идеальные правила амортизации для актива должны были бы обеспечить в каждый промежуток времени налоговые вычеты возможно близкие к истинной экономической амортизации актива. Отнесение амортизации на себестоимость или раз-

решение вычета издержек капитала из выручки должны отражать, по возможности, реальное снижение стоимости амортизируемого актива. Любое отклонение от этого правила повлечет отклонение налогооблагаемой прибыли фирмы от идеальной базы налогообложения. Рассмотрим методы начисления амортизации, применяемые в практике налогообложения (см *Chua, 1995, pp. 136-139*).

Линейный метод

При линейном методе историческая стоимость амортизируемого актива распределяется в равных долях для списания в течение установленного срока эксплуатации. Последний обычно определяется в законодательстве для каждой широко определенной группы активов.

Метод уменьшающегося остатка

В отличие от линейной амортизации, амортизация по методу уменьшающегося остатка предполагает большие вычеты в первые годы использования актива, чем в последующие. При этом методе начисленную амортизацию получают, умножая фиксированную норму на балансовую стоимость актива, которая, в отличие от исторической стоимости, снижается из года в год на сумму начисленной амортизации. На практике для этого метода также определяют классы активов заданной нормой для каждого класса.

Как уже показывалось выше, при определенных предпосылках амортизация по методу убывающего остатка может точнее отражать амортизацию экономическую, но, во-первых, эти предпосылки выполняются далеко не всегда, во-вторых, определение норм амортизации является проблемой, и, кроме того, при определении норм амортизации для групп активов,

эти нормы будут неизбежно отличаться от норм экономической амортизации для отдельных входящих в группу активов.

При этом амортизация по методу убывающего остатка отличается рядом преимуществ в сравнении с линейной. Прежде всего, это простота ее начисления и контроля правильности начисления. Достаточно знать сальдо на начало и конец отчетного периода для рассматриваемого класса активов и сумму стоимостей введенных в эксплуатацию активов данной группы, чтобы определить сумму разрешенного вычета.

Другие правила начисления амортизация

Реже встречающиеся методы начисления амортизации включают (1) начальную скидку, когда значительную часть стоимости капитальных активов допускается отнести на себестоимость за первый год эксплуатации, а на остаточную стоимость амортизация начисляется или линейным, или методом снижающегося остатка в последующие годы; (2) sum-of-years-digits метод (вариант метода снижающегося остатка), при котором капитальные активы амортизируются каждый год с линейно снижающейся нормой; (3) немедленного отнесения на себестоимость, когда общая сумма инвестиции вычитается из налоговой базы как издержки в первый год функционирования; и (4) переключение (между методом снижающегося остатка и линейным), при котором основной капитал амортизируется по методу снижающегося остатка с заданной нормой в течение некоторого периода с момента приобретения. В конце периода происходит переключение, после чего остаточная стоимость амортизируется по линейному методу с линейной нормой.

Учет укрупненных (объединенных) групп активов

Чтобы упростить порядок вычета амортизации, в некоторых странах для налоговой амортизации основные фонды объ-

единяют в несколько классов. Разделяя все (или кроме недвижимости) амортизируемые активы на небольшое число групп (амортизационных пулов) и позволяя начисление ежегодно определенного процента от суммарной остаточной стоимости в качестве амортизации для каждой группы, можно существенно упростить начисление амортизации.

Сокращение количества классов активов приводит к преимуществам для долговечных активов перед недолговечными. При принятии решения относительно классификации активов и числе классов следует соотносить потери, возникающие за счет искажения, с выигрышем, получаемым от упрощения учета.

На практике учет укрупненных групп активов обычно осуществляется на open-ended счетах²⁸. Такие счета ведут, увеличивая ежегодно сальдо объединенного счета на затраты на все вновь приобретенные активы и уменьшая на результат от распоряжения любыми старыми активами. Эта система совместима только с методом убывающего остатка, привлекательна простотой функционирования. Она, кроме того, разрешает проблему налогового режима в случае распоряжения активами. Начисленная амортизация для фирмы равна каждый год определенной законодательно установленной норме амортизации, умноженной на сальдо соответствующего счета.

1.3.4. Элиминирование влияния инфляции на налогооблагаемую прибыль

Проблема корректного учета предпринимательского дохода усугубляется в условиях инфляции, которая может искажать размер дохода в нескольких направлениях. Амортизация,

²⁸ В отличие от closed-end accounts, когда объединенная группа создается ежегодно.

основанная на исторической стоимости, недооценивает экономические издержки использования актива предприятием в текущем периоде. Стоимость используемых в производстве сырья и материалов занижается в силу временного лага между временем приобретения и моментом определения прибыли от реализации продукции предприятия. Обесцениваются вообще любые суммы, выраженные в национальной валюте. При учете процентных доходов и расходов учитывается инфляционная составляющая процента.

Прирост капитальной стоимости активов, исчисленный как по кассовому методу, так и по методу начислений, в результате инфляции завышается. Эта проблема, которую можно назвать эффектом измерений (см. *V. Thuronyi, "Tax Design and Drafting", IMF, 1998*), особенно трудно разрешима для налогов на доходы, в частности - для налога на прибыль, иначе, чем путем приспособления к инфляции (корректировки данных учета в соответствии с индексом цен). Наличие вычетов из налогооблагаемой базы предполагает суммирование с разными знаками величин, реальная стоимость которых может быть несопоставимой в силу разницы во времени, когда были получены доходы или осуществлялись расходы. Вторая проблема связана с наличием лага поступлений налогов (по существу, это тоже проблема измерения, но уже вычисленной суммы налоговых обязательств). Налоговые доходы бюджета в реальном выражении обесцениваются за время, проходящее от момента возникновения налоговых обязательств до момента фактической уплаты налога. В тех странах, где инфляция невысока и успешно контролируется, ее влияние на налоговую систему игнорируется или принимается во внимание путем осуществления частичных переоценок. Проблема с обесцениванием налоговых поступлений может решаться путем сокращения лага между временем возникновения обязательств и вре-

менем уплаты, например, введением порядка уплаты авансовых платежей. Но при значительных уровнях инфляции ее искажающее влияние на налоговую базу порождает серьезные проблемы, связанные как с размещением ресурсов и распределением доходов, так и с прогнозированием доходов бюджета. В таких случаях желательно приспособление налоговой системы к инфляции (см. *V. Thuronyi, "Tax Design and Drafting", IMF, 1998*)

Уменьшения искажений, порождаемых налогообложением в присутствии инфляции, можно достичь путем индексации статей баланса предприятия.

Для изучения проблем, связанных с искажением налогооблагаемого дохода в периоды инфляции, рассмотрим две схемы корректирования результатов учета при инфляции: общий подход и частичный подход: счет за счетом (см. *Chua, 1995, pp141-142*).

1) Подход Балансового отчета

Подход полного корректирования балансового отчета, или комплексная схема корректирования прибыли, основан на индексации всех активов и обязательств в балансовом отчете. И активы, и обязательства переоцениваются регулярно, обычно ежегодно, чтобы исправить завышение или занижение дохода в периоды высокой инфляции. Этот подход основан на том, что денежная переоценка применяется к некорректированной прибыли и счету прибылей и убытков, чтобы получить скорректированную базу налогообложения, от которой взимается налог на доходы корпорации, в то время как в процессе этот подход учитывает влияние инфляции на все аспекты деятельности этой корпорации. Подход основан на тождестве: Активы = обязательства + собственный капитал.

Так как активы и обязательства включают как денежные, так и неденежные компоненты, это тождество можно записать

иначе: Денежные обязательства - денежные активы = Неденежные активы - неденежные обязательства (собственный капитал).

С экономической точки зрения корректировать порожденные инфляцией прибыли и убытки каждого периода можно с денежной стороны бухгалтерского тождества (то есть корректировать левую сторону тождества) или с неденежной стороны (то есть корректировать правую сторону тождества). Но коррекция денежной стороны порождает ряд трудностей учетного характера. Поэтому принято (в южноамериканских странах) корректировать, прежде всего, неденежную сторону.

Этот метод переоценки требует адекватной индексации всех неденежных активов и неденежных обязательств, а также собственного капитала, с использованием различных ценовых индексов. Для подхода полного балансового отчета важной проблемой является выбор подходящего индекса. Использование общего ценового индекса, например индекса потребительских цен, для всех корректировок может быть адекватным только для некоторых неденежных обязательств, таких как индексированные долги, но не может в достаточной степени отразить истинную стоимость начисляемой на активы амортизации (см. *D. Chua в "Tax Policy Handbook" 1995, p.144*). Однако если при корректировании баланса не ставится задача отразить изменения относительных цен, а выделяется отдельно проблема собственно инфляции, то есть изменения общего уровня цен, использование единого индекса становится адекватным поставленной задаче.

2) Подход отдельных счетов

Ту же цель корректирования порожденных инфляцией искажений, подход отдельных счетов обеспечивает постепенно, путем частичных переоценок на предприятии. В отличие от комплексного подхода, переоценка применяется только к от-

дельным счетам, например, счету амортизации капитала или материальных запасов. Эти переоценки могут осуществляться как разовая акция или быть периодическими, с ежегодной индексацией. При этом, как и при подходе полного балансового отчета, возникает проблема выбора надлежащего ценового индекса для корректирования.

1.3.5. Проблема двойного налогообложения²⁹

В совокупности все виды налогов на доходы можно рассматривать как систему глобального подоходного налога. Гражданин подает ежегодную налоговую декларацию, в которой содержатся сведения о полученных им доходах из всех источников, включая заработную плату, проценты, дивиденды и прибыль от прироста капитала (общепринята практика налогообложения прибыли от прироста капитальной стоимости актива в момент реализации актива). Все эти доходы вместе образуют общую налоговую базу для подоходного налога с физического лица. Если корпорации³⁰ также подлежат налогообложению, то без специально принимаемых мер доходы корпораций облагаются дважды - как доход, заработанный фирмами и как доход, начисленный (в той или иной форме) индивидуумам, являющимся владельцами данной фирмы. В принципе, существуют аргументы, оправдывающие двойное налогообложение (см., например, раздел 1.1.1. настоящей гла-

²⁹ В данном разделе существенно использованы материалы рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформы в России: докладная записка Р.Конрада от 23 июня 1993 года и докладная записка Дж. Макдональда от 7 апреля 1994 года, а также служебная записка Р.Конрада от 4 июля 1998 года — «проект налоговой политики».

³⁰ В принципе, возможна практика налогообложения предприятий не только с корпоративной формой собственности. В таком случае тем более оправданно исключение двойного налогообложения.

вы). Такую систему применяют, например, США, Нидерланды, Люксембург, Швейцария. Однако, наличие двойного налогообложения, во-первых, снижает стимулы к образованию корпораций в том случае, когда финансирование осуществляется за счет использования собственного капитала (предполагается, что процент вычитается из базы налогообложения). При возможности свободного выбора фирмой финансовой структуры образование корпораций может сочетаться с использованием преимущественно долгового финансирования, что может увеличивать риск банкротства. Одновременно возникает стимул не распределять прибыль, переводя выгоды владельцев в форму прироста стоимости капитала, который на уровне физических лиц часто облагается по более низким ставкам, чем дивиденды (даже при обложении по таким же ставкам, но по факту реализации прироста стоимости капитала, выгода от такой формы начисления дохода заключается в отсрочке платежа налога). Наконец, система с двойным налогообложением дохода корпораций снижает стимулы к инвестированию в сравнении с системой, элиминирующей двойное налогообложение. (см. King, "Integration ... ", 1995, p.150). Чтобы избежать двойного налогообложения корпоративного дохода, часто используются различные системы интегрирования, предусматривающие компенсацию части уплаченного корпорацией налога при налогообложении физических лиц.

Теоретически возможные системы интеграции принято подразделять на полную интеграцию и частичную интеграцию (см. Chua, King, 1995, pp. 151-155).

Под полной интеграцией обычно подразумевается система, при которой доходы всех лиц отнесены в рамках закона на счет тех индивидуумов, которые являются их конечными получателями. Подоходный налог затем взимается с этих владельцев по ставкам, зависящим от всего их дохода.

Полная интеграция предполагает следующие шаги: определяется налогооблагаемая прибыль фирмы; определяется и уплачивается величина налога на доход корпорации; в соответствии с долей в собственности фирмы налогооблагаемая прибыль относится на счет акционера; рассчитывается подоходный налог индивидуума от всего его дохода, то есть включающего отнесенную на его счет прибыль; определяется разница между определенной суммой налога от полного дохода и суммой подоходного налога, которая была бы начислена без учета начисленной прибыли, эта величина представляет собой индивидуальный подоходный налог от его доли в доходе корпорации; разность между этой суммой налога и его долей уплаченного налога на доход корпораций, который рассматривается как налог на доход акционера, удержанный у источника, составит чистый подоходный налог на акционера (он может быть положительным или отрицательным в зависимости от соотношения ставки налога на доход корпораций и применяемой к данному акционеру ставки персонального подоходного налога).

Администрирование системы полной интеграции было бы чрезвычайно сложным и, скорее всего, неосуществимым поскольку для этого требовалось бы огромное количество отчетной информации: отдельные компании могут иметь много конечных владельцев, в том числе владеющих акциями только в течение части некоторого года, есть различные классы держателей ценных бумаг корпорации - например, держатели обыкновенных акций, привилегированных акций, варрантов, опционов, депозитарных расписок и конвертируемых облигаций, акциями многих компаний владеют другие компании и определение конечных владельцев может требовать значительных издержек. Кроме того, если бы налогом облагался доход акционеров вне зависимости от того, был ли он распределен, в ре-

зультате возникла бы проблема ликвидности: акционеры должны были бы платить большие суммы налога, не получив денег, в связи с которыми возникли обязательства.

Промежуточными между системой с двойным налогообложением дивидендов и системой с полной интеграцией являются системы, обеспечивающие различную степень интеграции в отношении распределенной прибыли (см. *Chua, King, 1995, pp. 151-155*, а также *Cooper, Gordon, 1998, pp.843-881* и *Vann, 1998, pp. 769-771*). В этих системах освобождение дивидендов от двойного налогообложения (возможно, частичное) может осуществляться как на корпоративном уровне, так и на уровне акционеров. Основные методы освобождения от двойного налогообложения на уровне корпораций - система вычета дивидендов и система разделения ставок. Основные методы освобождения от двойного налогообложения на уровне акционеров - система вменения и различные шедулярные методы.

(1) Система вычета дивидендов. При такой системе часть распределяемой как дивиденды корпоративной прибыли может вычитаться из базы налога на доход корпораций (Греция, Исландия, Швеция). Доля вычитаемых из базы налогообложения корпораций дивидендов в различных странах различна, например, в Греции дивиденды полностью вычитаемы. Далее распределенные дивиденды облагаются подоходным налогом на уровне акционеров.

(2) Система разделения ставок. При такой системе дивиденды облагаются налогом на доход корпораций по более низкой ставке, чем распределенная прибыль. Результат, достигаемый при такой системе, эквивалентен результату применения системы вычета дивидендов при соответствующем подборе ставок (например, разрешение вычитать из базы налога на доход корпораций 50% распределяемой прибыли эквивалентно

применению к распределяемой прибыли ставки в два раза ниже, чем к нераспределенной).

(3) Система вменения. При этом методе обязательства акционеров кредитуются на уплаченный компанией налог на доходы корпораций. При системе вменения считается, что доход, выплаченный как дивиденды, уже подвергся налогообложению на корпоративном уровне. Освобождение от двойного налогообложения предоставляется в отношении персонального подоходного налога на уровне акционеров. Степень налогового освобождения, предоставляемого акционерам, обычно называется нормой вменения. При этой системе в базу персонального подоходного налога акционеров включается вмененная валовая величина дивидендов ("восстановленная валовая" величина дивидендов, *grossed-up value of dividend*), то есть сумма дивидендов плюс налоговый кредит³¹, который является вмененным налогом на доход корпораций. К вмененной валовой величине дивидендов затем применяется предельная ставка персонального подоходного налога. На сумму вмененного корпоративного налога затем кредитуются налоговые обязательства акционера.

(4) Шедулярные методы. Примерами шедулярных методов освобождения дивидендов от двойного налогообложения могут служить следующие. В случае раздельного налогообложения сначала взимается налог на доход корпораций, а затем дивиденды частично вычитаются из базы налогообложения подоходным налогом, а частично облагаются на персональном уровне, но ставка налогообложения дивидендов обычно является плоской. Такая система принята в Австрии. В Турции

³¹ Налоговый кредит, вообще говоря, не совпадает с приходящейся на долю акционера суммой налога на доход корпораций, уплаченного от распределенной прибыли.

также применяется система раздельного налогообложения, но с полным изъятием дивидендов из базы подоходного налога. Другая система, называемая обычно системой налогового кредита (Канада, Испания), напоминает систему вменения. При системе налогового кредита обязательства акционеров по подоходному налогу кредитуются на некоторую часть полученных дивидендов. Эта система отличается от системы вменения, во-первых, тем, что налоговый кредит предоставляется вне зависимости от того, облагались ли дивиденды на самом деле налогом на доход корпораций³², во-вторых, тем, что не определяется вмененная валовая величина дивидендов, в-третьих, обычно не производится возмещения, если налоговый кредит превышает валовые обязательства по подоходному налогу.

На практике для применения системы вменения требуется иметь специальный налоговый счет, который соответственно будет уменьшаться при распределении дивидендов. Дивиденды не будут облагаться налогом, пока счет имеет положительное сальдо. Удержание налога у источника применяется, если налоговый счет равен нулю. С помощью этого компенсирующего налога распределение дивидендов становится возможным только после полной уплаты налога.

³² Налог может быть уплачен не со всей суммы распределенной прибыли (например, если принято решение установить дивиденды в размере, превышающем прибыль после налогообложения, или если предприятие пользуется какими-либо льготами или налоговыми стимулами). Это становится очевидным, если предположить, что распределяется вся прибыль после налогообложения. Пусть, например, льгота распространяется на 50% налогооблагаемой прибыли. Тогда результат зависит от того, что служит исходной информацией для расчета налогового кредита: собственно распределенная прибыль или та часть налога на доход корпораций, которая приходится на распределенную прибыль. В первом случае налоговый кредит будет в два раза больше, чем во втором.

Например, в Новой Зеландии действует система налогообложения доходов от капитала, основанная на счетах дивидендов, в соответствии с которой выплата распределенных дивидендов физическим лицам происходит только после обложения их налогом. При этом налоговый счет позволяет разделить сумму уплаченного налога на часть, являющуюся налогом с корпораций (база налога - нераспределенная прибыль) и часть, являющуюся подоходным налогом, удержанным у источника (взятая с дивидендов). При расчете подоходного налога на уровне физических лиц, чтобы обеспечить взимание налога с дивиденда по необходимой в каждом конкретном случае ставке, применяется система исчисления валовой суммы дохода (валовая сумма дивидендов суммируется с доходом из других источников) и система зачетов (удержанный корпорацией налог с дивидендов кредитует подоходный налог).

1.3.6. Виды учетной политики

Оценка времени признания дохода

Кроме случая очень малых предприятий, в развитых странах принято измерять доход предприятия на основе "начислений". Выручка от продаж регистрируется, когда товар продан (или когда предъявляется счет-фактура), то есть в момент приобретения права на доход, а не в момент получения соответствующей денежной оплаты. К конкретному периоду относятся те расходы, которые были произведены для получения выручки этого периода. Капиталовложения распределены по множеству периодов, в которых каждый капитальный актив используется для производства выручки. То есть налоговые обязательства определяются на момент времени, когда возни-

кает "право на доход" и "обязательства по уплате" для расходов (см. *Burns, Krever, 1998, p.620*).

В ряде случаев вместо метода начисления используется кассовый метод, когда время признания дохода совпадает со временем получения денежных средств или оплаты в другой форме, то есть со временем, когда доход фактически получен или стал доступен, или использован к выгоде налогоплательщика, а расходы принимаются к вычету по факту их оплаты (см. *Burns, Krever, 1998, p.620*). В некоторых странах такой подход применяется в налогообложении иностранных юридических лиц. В России до настоящего времени для целей налогообложения допускается применение по выбору предприятия любого из этих методов. Сделанный выбор сообщается в налоговую инспекцию в начале года в справке об учетной политике. Там же указывается, какой из методов оценки товарно-материальных запасов будет применяться на предприятии.

Оценка товарно-материальных запасов

Товарно-материальных запасы состоят из большого количества активов определенного вида, имеющих в наличии в любой момент времени, но без идентификации отдельных предметов по фактическим датам приобретения и распоряжения. Для оценки издержек требуется сделать предположения относительно системы приобретения и распоряжения. Обычно в практике бухгалтерского учета принимаются следующие условные предположения: (1) что активы используются в порядке поступления ("first in, first out" (FIFO)) и (2) используется сначала последний из приобретенных активов ("last in, first out" (LIFO)). Оценка издержек на основе FIFO аппроксимирует оценку запасов в текущих рыночных стоимостях. При оцен-

ке LIFO в случае роста цен товарно-материальных запасов оценка их стоимости ниже рыночной³³.

Промежуточным вариантом является оценка по средней стоимости, когда на себестоимость относится средняя стоимость использованных в процессе производства сырья, материалов.

Влияние налогов на метод учета товарно-материальных запасов, предпочитаемый предприятием, зависит от динамики его активности (см. *Chua, 1995, pp.139-141*). В случае предприятия, поддерживающего или расширяющего объем запасов, в периоды роста цен более выгодным является метод LIFO, при котором себестоимость для целей налогообложения выше, а, следовательно, ниже налоговые обязательства фирмы.

Однако когда запасы фирмы сокращаются, ей труднее извлечь выгоду из учета по методу LIFO. Переходя к запасам, накопленным ранее, она не может избежать отнесения их на себестоимость по более низкой цене. Следовательно, фирма, применяющая LIFO, не сможет избежать необходимости платить больше налогов на возросшую в результате сокращения запасов прибыль. В экстремальном случае, когда фирма, применяющая LIFO, полностью истощает свои запасы, ее предельные затраты материалов, вычитаемые для налоговых целей из выручки, будут такими же, как в случае FIFO. Поэтому предельные налоговые обязательства фирмы, ликвидирующей запасы, при LIFO будут такие же, как и при FIFO. И фирма, применяющая LIFO, имеет налоговые стимулы не сокращать

³³ При оценке по методу FIFO также наблюдается снижение стоимости запасов, но, во-первых, оно меньше, чем в случае LIFO, а во-вторых, в крайне редком предельном случае, когда запасы чрезвычайно малы (фирма работает "с колес"), искажение может не возникать.

своих запасов или, иначе говоря, у такой фирмы есть стимул держать больше запасов.

В ряде случаев выбор метода FIFO может быть продиктован и соображениями поддержания высокой прибыли, несмотря на повышенное в этом случае налогообложение. Это может происходить в тех случаях, когда высокая прибыль по результатам отчетности является желательным рыночным сигналом.

1.3.7. Оценка в учете нематериальных активов и "goodwill"

Расходы предприятий на рекламу или НИОКР создают активы, которые произведут доходы в будущем. Поэтому такие расходы, в принципе, следует капитализировать и вычитать из налогооблагаемой базы (также как и инвестиции в основной капитал) в течение будущих периодов, то есть в те периоды, когда получен порожденный ими доход, а не в период их осуществления (см. *King, 1995, p. 135*). Но когда оценка амортизации для нематериальных активов в каждом из налоговых периодов осуществляется самим предприятием, возникает проблема неопределенности критериев такой оценки. Системы бухгалтерского учета сильно различаются порядком, принятым для таких расходов. Во многих странах при сомнениях относительно длительности использования результатов НИОКР принимается решение в пользу налогоплательщика, то есть устанавливается относительно короткий период списания или активы списываются немедленно. Такой порядок рассматривается как одна из форм налоговых стимулов для НИОКР (см. *Burns, Krever, 1998, p. 645*). Недостатком такого порядка служит возможность маскировки под расходы на НИОКР приобретения активов, используемых для основного производства. Аналогично, существуют значительные различия в ре-

жиме для "goodwill" (см. *King, 1995, p. 135*). Goodwill обычно рассматривается как основанная на репутации стоимость, приписываемая конкретному продукту или услуге, которая возникает при их производстве и может увеличиваться за счет, например, рекламы. Goodwill может передаваться при продаже торговой марки, может составлять часть стоимости авторских прав, патента или предприятия в целом (см. *Gordon, 1998, p.700*). В последнем случае стоимость goodwill является разностью между ценой приобретения функционирующей фирмы и балансовой стоимостью активов приобретенной фирмы (см. *King, 1995, p. 135*).

1.3.8. Суммирование прибылей и убытков от разных видов деятельности и полученных (понесенных) в разные периоды времени

В силу самой природы предпринимательства, фирмы подвержены риску. Как уже говорилось выше (см. раздел 1.2.3. данной главы), теоретически налоговая система не должна дискриминировать рискованные предприятия, которые могут понести убытки, режим для убытков должен быть симметричным режиму для прибыли. Другими словами, если прибыльные фирмы платят налоги, то убыточные фирмы должны были бы получать налоговое возмещение. Обычно практикуется предоставление некоторых скидок для убыточных фирм, но не совершенная налоговая вычитаемость убытков. Полная вычитаемость убытков привела бы к потерям, поскольку при полной вычитаемости возможны злоупотребления, а контроль потребовал бы высоких издержек (см. *Chua, 1995, p.141*). То есть результатом могло бы быть снижение доходов бюджета, если не растут ставки налога и усилия налоговой администрации, или рост затрат, связанных со сбором налога, в конечном счете

либо потребовалось бы увеличить ставки налогов, либо снизить расходы на нужды, не связанные с налоговым администрированием.

Неполной вычитаемостью убытков служит принятое в большинстве налоговых систем разрешение переносить налоговые убытки вперед (то есть суммировать убытки с прибылями будущих периодов) в течение неопределенного или фиксированного промежутка времени. Такие убытки, однако, переносятся без процента. Перенос вперед с процентом мог бы быть эквивалентен в терминах текущей стоимости немедленному возмещению. Так как текущая стоимость убытков, перенесенных вперед без процента, уменьшается со временем, будущие налоговые сбережения, полученные на таких условиях, будут также со временем снижаться.

Некоторые страны, разрешают ограниченный перенос убытков назад. Возможность переноса убытков назад обычно ограничена и разрешается только тем убыточным фирмам, которые в течение ряда лет до понесения убытка платили некоторые налоги. Если налоговые убытки (убытки по результатам налогового учета) текущего года не больше, чем сумма налогов, уплаченных ранее (обычно в течение срока, ограниченно-го тремя или пятью годами), фирма, которой разрешено перенести назад ее убытки, получает налоговое возмещение от налоговых властей. Это ограниченное условие для налоговых убытков, так как может оказаться, что текущий убыток фирмы будет особо большим, превышающим потенциальный перенос назад. Или налоговые убытки могут следовать в течение ряда последовательных лет, также превышая возможности возмещения.

Убытки, которые в силу их величины невозможно перенести назад, обычно разрешается перенести вперед. Хотя перенос убытков назад может отражаться на бюджете правитель-

ства, их главным недостатком является невыгодное положение вновь созданных фирм в сравнении с давно функционирующими, так как новые фирмы не могут воспользоваться этой возможностью.

Неполная вычитаемость убытков ослабляет стимулы фирмы к инвестированию. Издержки инвестирования фирмы возрастают, если нет возможности вычесть амортизацию (фактический износ) из выручки для налоговых целей тогда, когда она возникает. В случае налоговых убытков фирмы, если возмещение несовершенно, накопленные амортизационные начисления не могут быть реализованы немедленно, хотя скидка будет сделана позже. Текущая стоимость вычета убытков, перенесенных вперед без процента, в частности, амортизации, снижается. Результатом может быть изменение инвестиционных планов некоторых фирм.

Неполная вычитаемость убытков влияет и на финансовую структуру фирмы, потому что текущая стоимость вычитаемых процентных издержек финансирования снижается. Поэтому фирма с налоговыми убытками с меньшей вероятностью предпочтет долговое финансирование, чем прибыльная. Наоборот, смягчение условий для налоговых убытков стимулирует большие корпоративные заимствования.

2. Международный опыт взимания налога на доходы корпораций

Международный опыт налогообложения доходов корпораций (и аналогичного ему налогообложения прибыли предприятий) богат и разнообразен. Выбор примеров из практики различных стран обусловлен, во-первых тем, что мы старались отразить использование наиболее интересных с нашей точки зрения подходов к налогообложению корпораций, а также проиллюстрировать применение данного налога как в разви-

тых, так и развивающихся странах. Кроме того, в число рассматриваемых стран включена Эстония, представляющая пример страны, образовавшейся из бывшей республики СССР и успешно осуществляющей экономические реформы.

2.1. Условия начисления амортизации

Рассмотрим порядок начисления амортизации в ряде стран OECD и США, основываясь на таблице, приведенной в статье Dale Chua "Depreciation Shedules"³⁴ и подготовленной на основе данных комиссии Европейского сообщества.

Нетрудно заметить, что линейная амортизация в отношении оборудования применяется в значительно меньшем числе стран, чем амортизация по методу убывающего остатка, причем наблюдается тенденция к замене линейной амортизации на амортизацию методом убывающего остатка. Если в 1980 году линейную в чистом виде амортизацию применяли к оборудованию 5 стран, то в 1991 году этот метод практиковала с равномерным списанием только Греция, а с уменьшающейся по мере службы актива нормой - Италия. В то же время использование метода убывающего остатка на протяжении всего срока службы актива практикуется даже в 1991 году только в четырех странах. Большинство государств применяют комбинированный метод, когда в первые годы эксплуатации актив амортизируется по методу убывающего остатка, затем линейно. Такая практика имеет и достоинства, и недостатки. Основным недостатком является невозможность использования пулов и соответствующее усложнение учета.

³⁴ См. "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995.

В то же время полное списание стоимости актива, практиковавшееся в Ирландии и Великобритании в 80-е годы было отвергнуто в дальнейшем и заменено в обеих странах амортизацией по методу убывающего остатка.

Иную картину мы можем наблюдать в отношении зданий. Здесь, напротив, более приемлемым в большинстве стран признается линейный метод, который применяется во всех рассматриваемых странах, кроме Нидерландов, Японии и Швейцарии, где здания амортизируются по методу убывающего остатка, а также Бельгии, применяющей комбинированный метод. В США применялся первоначально линейный метод, как к зданиям, так и к оборудованию, затем он был заменен сложной системой линейного списания с убывающими по мере службы актива ставками. Однако, в конечном счете, было признано целесообразным использовать равномерное линейное списание для зданий и комбинированный метод для оборудования.

ТАБЛИЦА I

Условия начисления амортизации

	1980		1985		1991	
	Здания	Оборудование	Здания	Оборудование	Здания	Оборудование
Бельгия	10% УБ 7лет, затем 5%лин	40% УБ 2года, затем 20%лин	10% УБ 7лет, затем 5%лин	40% УБ 2года, затем 20%лин	10% УБ 7лет, затем 5%лин	40% УБ 2года, затем 20%лин
Дания	6%лин 10лет, затем 2%лин	22.5% 1год, затем 30%УБ	6%лин 10лет, затем 2%лин	25% 1год, затем 30%УБ (индексиров.)	6%лин 10лет, затем 2%лин	30% УБ
Германия	2%лин	20% УБ 5лет, затем 10%лин	5%лин 8лет, затем 2,5%лин 5лет, затем 1,25%лин	20%УБ 5лет, затем 10%лин	10%лин 4года, затем 5%лин 3года, затем 2.5%лин	30%УБ 4года, затем 10%лин
Греция					8%лин	20%лин
Испания	7.5%УБ	20%УБ	7.5%УБ	20%УБ	7.5%лин	20%УБ
Франция	5%лин	27.8%УБ 7лет, затем 11.1%лин	5%лин	27.8%УБ 7лет, затем 11.1%лин	5%лин	35.7%УБ 5лет, затем 5.5%лин
Ирландия	100%	100%	100%	100%	50% 1год,	50% 1год, затем

	1980		1985		1991	
	Здания	Оборудование	Здания	Оборудование	Здания	Оборудование
Италия	7%лин	15.5%лин	7%лин	15.5%лин	затем 4%лин	12.5%УБ
Люксембург	4%лин	20%лин	4%лин	20%лин	5%лин	17.5%лин 3года, затем 10%лин
Нидерланды	6.6%УБ	25%УБ 3года, затем 12.5%лин	6.6%УБ	25%УБ 3года, затем 12.5%лин	6.6%УБ	30%УБ 2года, затем 20%лин
Португалии	4%лин	20%лин	4%лин	20%лин	5%лин	25%УБ 3года, затем 12.5%лин
Великобритания	50% 1год, затем 4%лин	100%	25% 1год, затем 4%лин	50% 1год, затем 25%УБ	4%лин	31.25%УБ
Япония	3.5%УБ	23%УБ 9лет	3.5%УБ	23%УБ 9лет	6.6%УБ	25%УБ
Швейцария	8%УБ	30%УБ	8%УБ	30%УБ	6.6%УБ	30%УБ 9лет
США	3.5%лин	18.8%УБ 2года, затем 12.5%лин	ACRS*	ACRS*	8%УБ	30%УБ
					3.2%лин	28 6%УБ 3года, затем 9.1%лин

Source: Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Commission of the European Communities.

Обозначения: лин - амортизация по линейному методу; УБ - амортизация по методу убывающего остатка;

10%УБ 7лет, затем 5%лин означает 10% амортизации методом убывающего остатка, затем 5% амортизации линейным методом до полного списания.

*The accelerated cost recovery system (ACRS) в США в течение середины 1980-х включала амортизацию по линейному методу оборудования по типичной ставке 8% за первый год, 14% за второй, 12% за третий, 10% за три последующих и 9% за следующие четыре года. Промышленные сооружения обычно амортизировались на 6% в течение 10 лет и на 5% в последующие годы.

В Эстонии основные производственные фонды делятся на две группы для амортизации:

- (1) производственные помещения и их компоненты; и
- (2) других амортизируемые основные фонды и нематериальные активы.

В каждой группе амортизация начисляется по методу убывающего остатка. Для активов, относящихся к группе (1), амортизация начисляется отдельно для каждого актива. Максимальная норма амортизации для активов этой группы - 8% за налоговый год. Активы, относящиеся к группе (2) объединяются для целей амортизации (pool basis). Максимальная норма амортизации для группы (пула) - 40% за налоговый год.

Приобретенные нематериальные активы (goodwill) могут амортизироваться по линейному методу в течение 5 лет. Стартовые издержки компании и крупные расходы на НИОКР могут вычитаться в течение 5 лет.

2.2 Элиминирование влияния инфляции на налогооблагаемую прибыль

Корректировка результатов учета на предприятии широко применяется в латиноамериканских странах, в течение длительного периода сталкивавшихся с высокой инфляцией. Например, в Чили для целей налогообложения составные части налогооблагаемого дохода переоцениваются в соответствии с темпом инфляции. Налоги также переоцениваются с конца коммерческого года на дату уплаты, чтобы отразить возросшую в результате инфляции стоимость. Для отражения инфляции используется индекс потребительских цен. Чили также имеет налоговую единицу (tax unit), которая изменяется каждый месяц, и годовую налоговую единицу (annual tax unit), относящуюся к полному налоговому периоду. Налоговая единица - сумма денег, установленная законом и переоцениваемая ежемесячно в соответствии с инфляцией. Годовая налоговая единица используется для вычисления годовых налогов на доход, определенных по отчетным данным.

Можно провести некоторую аналогию с используемой в отечественном налогообложении величиной "минимальный размер оплаты труда", которая применяется в одних случаях для определения базы налогообложения, например при определении налогооблагаемого дохода физических лиц (см. Закон РФ от 07.12.91 № 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" в ред. Закона РФ от 04.05.99 № 95-ФЗ), в других для определения суммы налога, например, налог на транспортные средства взимается в зависимости от мощности двигателя в процентах от

минимального размера оплаты труда (см. Федеральный закон № 25-ФЗ от 11 августа 1994 года "О внесении изменений и дополнений в закон РСФСР "О налогах на имущество физических лиц". Очевидно, что использование одной и той же величины для различных не связанных между собой, а часто и противоречащих друг другу, целей крайне неудобно. Использование для налоговых целей отдельной периодически корректируемой величины решает целый ряд проблем.

2.3. Проблема налогообложения прироста капитальной стоимости активов и курсовых разниц

В Канаде три четверти прироста капитальной стоимости, реализованного корпорацией, включается в налогооблагаемый доход. Прирост капитальной стоимости рассчитывается как превышение выручки над издержками за вычетом расходов, относящихся к распоряжению. Издержки - фактически оплаченная стоимость или, при определенных обстоятельствах, рыночная цена собственности на конец 1971 года. Потери капитальной стоимости уменьшаются до трех четвертей и могут использоваться только для компенсации капитального прироста. Обычно потери капитальной стоимости могут переноситься вперед на неопределенный срок или назад на три налоговых года. Нет различий в краткосрочных и долгосрочных приростах капитала.

Курсовые разницы, возникающие в результате сделок, полностью учитываются в доходе (включаются приросты, исключаются убытки).

В Чили прирост капитальной стоимости, полученный при передаче основных фондов, облагается обычным образом. В Германии приросты капитальной стоимости и потери облагаются как обычный доход от предпринимательской деятельности. Возможно отложить налогообложение части или всего

прироста для определенных основных фондов, когда прирост компенсируется издержками замещения определенных видов активов. Выигрыши и потери в связи с иностранными обменными курсами включают часть обычного дохода от коммерческой деятельности и расходов, даже если они понесены в связи с чисто спекулятивными операциями. Принципы учета требуют, чтобы все ожидаемые убытки принимались во внимание, когда они становятся очевидными, но приросты в связи с курсовыми разницами могут приниматься по факту реализации. Этот порядок может иметь эффект существенной отсрочки для экспортно-импортных компаний, получающих платежи в иностранной валюте.

В Италии выигрыш от распоряжения основными фондами обычно облагается в том налоговом периоде, когда они реализованы или в порядке включения в доход равными частями в течение не более 5 лет с момента продажи. Прирост капитала также включает страховые суммы в возмещение вреда или убытки от потери товарных качеств активов. Выигрыш от продажи гудвилла также может включаться в доход равными долями в течение пяти лет. Налогообложение прироста капитальной стоимости применяется также в случае обязательных инвестиций в собственные акции компании, инвестиции в материнские компании, и взаимное владение, превышающее установленный по закону лимит.

В Японии приросты и потери капитальной стоимости облагаются как обычный доход или убытки. Исключением являются приросты капитальной стоимости при передаче земли и прав на землю на территории Японии, которые подвергаются дополнительному налогообложению в зависимости от срока владения. При владении менее 2-х лет ставка 15%, от двух до пяти - 10%, более пяти лет - 5%.

2.4. Порядок учета производственных затрат

Теоретически, как неоднократно подчеркивалось выше, для обеспечения нейтральности налоговой системы следовало бы разрешать вычет из базы налога на прибыль всех необходимых для осуществления деятельности предприятия затрат. В частности, идеальным было бы разрешение вычета уплачиваемых фирмой процентов. Но при такой практике возникает возможность налогового планирования с использованием задолженности. Другая важная проблема, связанная с вычитаемостью расходов, заключается в том, что обоснованность некоторых видов расходов крайне трудно проконтролировать. Подробнее проблема описана в разделе 4.6 настоящего текста. В связи с этим в ряде стран существуют ограничения на вычет процентов по займам и некоторых других видов затрат. В Канаде проценты по займам, сделанным в целях получения предпринимательского дохода, вычитаются только в случае, когда они подлежат уплате на законном основании, а расходы на уплату процента должны вычитаться в тот год, когда они уплачены или должны быть уплачены. Часть процентных расходов, причитающихся специфицированным нерезидентам, не вычитается, если финансовый рычаг (отношение долга к собственному капиталу) превышает 3:1. Термин "специфицированные нерезиденты" включает нерезидентов, владеющих не менее чем 25% акций корпорации (специфицированные нерезидентные акционеры), а также любых нерезидентов, которые не являются несвязанными (неаффилированными) со специфицированными нерезидентными акционерами.

В Чили проценты, выплаченные или причитающиеся к выплате в течение налогового года, вычитаемы.

В Эстонии проценты полностью вычитаемы, никаких правил недостаточной капитализации не существует.

В Канаде текущие и капитальные расходы на НИОКР могут вычитаться за тот год, когда они понесены, кроме расходов на строительство, осуществленное после 1987г. В противоположном случае

суммы не могут возмещаться, но могут переноситься вперед на неопределенный срок.

Никакие вычеты не позволяют ни для общих резервов прибыли, ни для условных обязательств, если это не разрешено налоговым законодательством явным образом. Резерв, потребовавшийся в некотором году, должен быть добавлен к облагаемому налогом доходу следующего года.

В Чили вычитаемы расходы на обучение сотрудников. Расходы на НИОКР, выполненные в интересах предприятия, - вычитаемы, даже если они не необходимы для получения налогооблагаемого дохода. Такие расходы могут вычитаться в том налоговом году, в котором оплачены или понесены, или амортизироваться за 6 последующих налоговых лет.

Суммы, включенные в резервы, обычно не вычитаемы.

В Эстонии вычитаемы расходы на обучение сотрудников, основная сумма расходов на НИОКР может вычитаться в течение 5 лет. Обычно резервы недопустимо вычитать из налогооблагаемой базы.

2.5. Обеспечение регулярности поступлений налога

В Канаде от корпораций обычно требуется уплата ежемесячного взноса в счет обязательств текущего года, основанного на фактических платежах налога за предыдущий год. Итог по налоговым обязательствам подводится в течение двух месяцев после окончания налогового года корпорации (трех месяцев в случае определенных корпораций, имеющих право на налоговый кредит для малого бизнеса).

В Чили от предприятия требуются ежемесячные предварительные выплаты, составляющие некоторый процент от валовой выручки, полученной в этом месяце. Ставка авансовых платежей обычно определяется так, чтобы аппроксимировать итоговые обязательства. Каждый месяц ставка, применяемая

налогоплательщиком, корректируется на такой процент, который необходим для покрытия итогового налога.

Авансовые платежи корректируются на инфляцию, чтобы компенсировать итоговые налоговые обязательства.

В Эстонии компании должны делать ежемесячные авансовые платежи налога на доход. Каждый месячный платеж должен быть равен 1/12 налога на доход, причитавшийся по последней оценке (то есть с 1996 по 1998).

От новых компаний авансовые платежи в течение первого налогового года не требуются.

Компания, не имеющая налогооблагаемого дохода в течение текущего налогового года из-за перенесенных вперед убытков не должна делать авансовые платежи.

Может быть позволено уменьшить авансовые платежи, если компания предполагает снижение дохода по сравнению с предыдущим налоговым годом.

2.6. Формы допустимой учетной политики

В Канаде товарно-материальные запасы обычно оцениваются по более низкой величине из издержек приобретения и рыночной стоимости. LIFO не допускается. Выбранный метод должен применяться в течение достаточно продолжительного периода времени. Общепринятый метод учета - метод начислений. Для налоговых целей кассовый метод не применим при определении дохода от большинства источников.

В Чили налогоплательщик может выбрать метод оценки товарно-материальных запасов из методов FIFO и средневзвешенных затрат. Для компаний, которые переоценивают свой доход в соответствии с инфляцией по предписанным правилам, не должно быть существенной разницы между этими двумя методами. Метод, выбранный налогоплательщиком, должен применяться, по крайней мере, в течение 5 последова-

тельных лет. Предпринимательский доход юридического лица облагается налогом по методу начислений, независимо от распределения. Доход от иностранного источника обычно облагается по кассовому методу. Однако доход, полученный за границей через агентства или постоянные учреждения, облагается налогом в Чили или по методу начислений, или при получении, и включает подоходный налог, причитающийся к уплате или уплаченный за границей.

В Эстонии запасы учитываются в балансе по первоначальной стоимости и списываются по средней цене или по методу FIFO. Первоначальная стоимость включает цену приобретения и издержки транспортировки, производства и установки. Доход учитывается по методу начислений.

2.7. Суммирование прибылей и убытков от разных видов деятельности, полученных (понесенных) в разные периоды времени

В Канаде убытки от основной деятельности, возникшие в налоговом году, можно переносить назад в виде вычета из дохода, полученного в предшествующие три налоговых года, и вперед для вычитания в последующие семь налоговых лет.

Во Франции разрешен перенос убытков вперед в пределах пяти лет, причем для амортизации предусмотрена возможность переноса вперед в течение бесконечного срока. В Италии разрешен перенос убытков только вперед в пределах пяти лет. Германия разрешает перенос убытков вперед без ограничения срока и назад в пределах двух предшествующих лет. В Японии ограничение на перенос убытков вперед составляет пять лет, а на перенос убытков назад - один год. В Великобритании убытки переносятся вперед без ограничения срока, а назад с ограничением в три года. США разрешают перенос

убытков вперед не более, чем на пятнадцать лет, и назад не более, чем на три года (см. *Mintz, 1995, p.31*).

В Чили убытки, понесенные в течение налогового года, вычитаемы и могут переноситься вперед для компенсации прибыли последующих лет. Когда убытки переносятся вперед на последующие годы, их сумма корректируется на инфляцию.

В Эстонии, если общая сумма прямых и косвенных расходов налогоплательщика, расходов, связанных с основными фондами, и амортизации превышает доход, полученный налогоплательщиком в течение налогового года, избыток может переноситься вперед на последующие налоговые годы.

2.8. Льготы, вычеты, налоговые каникулы, налоговые кредиты

В Канаде применяются инвестиционный налоговый кредит, вычет для НИОКР, вычеты для производства и переработки и снижение налога для провинций.

Инвестиционный налоговый кредит: ставки изменяются в зависимости от вида деятельности, региона и года и применяются к стоимости определенных активов и расходов. Неиспользованный инвестиционный налоговый кредит может переноситься назад на три года или на десять лет вперед. Иностранный налоговый кредит: налогоплательщики-резиденты с доходом от иностранного источника имеют право на налоговую скидку. Налоговый кредит для политических пожертвований: часть пожертвований федеральным или местным политическим партиям может вычитаться в пределах определенных лимитов.

Взносы в зарегистрированные благотворительные или другие определенные в законодательстве организации вычитаются в пределах 20% чистого дохода корпорации. Любой избыток может переноситься вперед и предъявляться в течение последующих пяти налоговых лет в пределах годовых ограничений.

В Чили применяется налоговое стимулирование в виде 20% инвестиций в определенные провинции.

Налоговые кредиты предоставляются по налогу на недвижимое имущество, уплачиваемому владельцами. Если кредит превышает обязательства, избыток не может использоваться для уплаты других налогов, и не возмещается. Кроме того, предоставляются налоговые кредиты в размере 4% стоимости новых материальных основных фондов; 20% инвестиций в некоторые провинции; 3% или 5% чистого выигрыша, полученного от выкупа акций во взаимных фондах; 50% некоторых видов подарков; на издержки программ производственного обучения.

Пожертвования для образовательных или социальных целей - вычитаемы или до 2% чистого налогооблагаемого дохода или до 0,16% собственного капитала налогоплательщика на конец периода. Некоторые компании (например, большие медные компании) не имеют права на такой вычет. Пожертвования денежных средств некоторым некоммерческим учреждениям - вычитаемы до 10% налогооблагаемого дохода. Подарки некоммерческим международным учреждениям - не вычитаемы.

Существуют налоговые стимулы для деятельности в слабо развитых регионах Эстонии. Компаниям позволяют вычесть из налогооблагаемого дохода расходы на приобретение и усовершенствование основных фондов, состоящих из производственных помещений и связанных с ними сооружений, а также расходы на установку оборудования, расположенных в регионах, перечисленных правительством.

Благотворительные пожертвования вычитаемы до 10% чистого предпринимательского дохода после вычета прямых затрат, затрат, связанных с основными фондами и амортизации.

2.9. Ставки налогов на доход корпораций

Величина ставок налога на прибыль в отдельных странах приведена в таблице 2. При этом можно видеть, что значение налога на прибыль в фискальной системе во многих случаях не определяется величиной ставки. Важно отметить высокую собираемость налога в развитых странах, в основе чего лежит высокая дисциплинированность предприятий. При этом не очень значительные объемы налога на прибыль предприятий в развитых странах при относительно высоких ставках объясняются большим числом льгот, и несколько меньшей, чем в России, налогооблагаемой базой. Последние годы тенденции в налогообложении прибыли корпораций в развитых странах проявлялись в общем снижении налоговых ставок; снижении налогообложения распределяемых доходов корпораций (путем предоставления налоговых авуаров во Франции, использования системы условного начисления налога в Великобритании и др.); установлении ряда льгот по налогу, имеющих целью стимулирование меньшего загрязнения окружающей среды, развитие научно-технической базы и т.д. (См.: *Kay, 1990; Atkinson, Striglitz, 1980; Auerbach, 1983*).

ТАБЛИЦА 2

Ставки налога на прибыль в отдельных странах ОЭСР в 1998 году

СТРАНЫ	СТАВКИ	
	минимальная	максимальная
Бельгия	28,84	40,17
Великобритания	21	31
Испания	30	35
Италия	41,25	
Люксембург	20,8	37,45

Нидерланды	35	
Франция	36,66	41,66
ФРГ	30	45
Швейцария	4	45

Источник: Les impôts en Europe 1998, Paris, Edition Dalloz, 1998

В Канаде общая налоговая ставка 38%. При этом действуют скидки в размере 10% для дохода, полученного в провинции, и 7% для прибыли, полученной резидентами в Канаде от деятельности в производстве и переработке. Также налагается дополнительный налог в 4% от общего федерального налога. Таким образом, максимальная налоговая ставка на доход в Канаде равна 39,52%.

В Чили предпринимательский доход, инвестиционный доход и, вообще, нетрудовой доход облагается по единой ставке 15%.

В Эстонии действует единая ставка налога на доход - 26%.

3. Налог на прибыль в России: история, основные проблемы³⁵

В России процесс перехода от чисто дискреционного, осуществлявшегося по усмотрению чиновников, распределения прибыли между предприятием и государственным бюджетом к налоговой системе занял период между 1984 и 1990 годами. В течение этого времени происходило постепенное установление все более четких и неизменных во времени правил этого распределения (См.: Синельников, 1995). Процесс был завершен в 1990 году, когда дифференцированные по предприятиям и по годам нормативы отчислений в бюджет были заменены еди-

³⁵ Раздел подготовлен с использованием материалов книги С. Синельников и др., "Проблемы налоговой реформы в России: анализ, ситуации и перспективы развития".

ными ставками налога на прибыль: базовая ставка устанавливалась на уровне 45% (23% - в федеральный бюджет, 22% - в местные).

Начиная с 1991 года налог на прибыль уплачивался исходя из фактических результатов деятельности предприятия за истекший квартал, однако при этом были предусмотрены авансовые платежи налога, которые позволяли выровнять поступления налога во времени и до определенной степени предотвратить инфляционное обесценение налоговых поступлений за период, проходящий между начислением налога и его перечислением в бюджет. Ниже мы рассмотрим то, как введение штрафных санкций в 1993 году позволило ликвидировать стимулы к занижению авансовых платежей.

Налогообложение прибыли в 1991 году предусматривало прогрессивность шкалы налога в зависимости от рентабельности³⁶. Такой подход к налогообложению искажает принятие решений об инвестировании в отрасли с различной отдачей, а, следовательно, искусственно ограничивает инвестирование в ряде секторов экономики (См.: *Стиглиц, 1997, стр. 520*). На практике прогрессивное налогообложение мало применялось. Кроме прогрессивности шкалы налога на прибыль, законодательство предусматривало налоговое регулирование процесса ценообразования. В целях предотвращения роста цен на продукцию производственно-технического назначения в связи с переходом от административно контролируемых цен к дого-

³⁶ Приведенные выше ставки налога на прибыль должны были применяться, если рентабельность к себестоимости предприятия не превышала установленного уровня: в союзном законодательстве - дифференцированного по отраслям, в законодательстве РСФСР - пятидесяти процентов. При превышении данного уровня ставка налога по российскому законодательству увеличивалась до 75%, по союзному законодательству - при превышении до 10 пунктов - до 80%, свыше 10 пунктов - до 90%.

ворным ценам предусматривалось введение предельного уровня рентабельности отдельных видов товаров. Вся прибыль, полученная сверх этого уровня, должна была изыматься, однако, простые бухгалтерские методы позволяли предприятиям легко избавляться от резкой дифференциации рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

В конце 1991 года был принят российский закон о налоге на прибыль, установивший ставку налога на уровне 32%. В основных положениях его техника не сильно отличалась от действовавшей в 1991 году. Был ликвидирован описанный выше прогрессивный характер шкалы и порядок обложения, исходивший из сверхнормативной рентабельности.

Важной особенностью российского налога на прибыль было ограничение на включение в состав затрат многих типов расходов, как текущих, так и капитальных, в результате чего происходило обложение налогом части затрат предприятия. Последствия такого налогообложения заключались в искажении решений как об объеме выпуска, так и об объемах инвестирования. Разумеется, полное исключение из базы налогообложения всех экономических издержек технически неосуществимо. Но в России ограничения вводились даже в тех случаях, когда оценка затрат не являлась проблематичной, а возможности злоупотребления были ограниченными.

Нормы амортизации, с одной стороны, были весьма низкими (при равномерном начислении амортизации предполагались нереально длительные сроки службы основных средств) и не обеспечивали экономической амортизации основного капитала, позволяющей обеспечить его воспроизводство, а, с другой стороны, разрешалось начисление амортизации на все элементы капитала, не принимая во внимание их фактический возраст, что увеличивало размеры амортизационных отчислений. Такое положение искажало оценку затрат капитала. Если

принять во внимание инфляционные процессы, снижавшие реальную величину амортизационных отчислений, а также отсутствие регулярной переоценки основных фондов, то очевидно, что налог на прибыль увеличивал предельные затраты предприятий на капитал.

В то же время для обеспечения нейтральности налога на прибыль необходимо, чтобы разрешенный метод амортизации обеспечивал действительное возмещение фактического экономического износа капитальных активов. Этому может способствовать, например, свободное начисление амортизации (разрешение немедленного списания активов) без вычета процента и финансирование инвестиций за счет выпуска облигаций. В других ситуациях при установлении налога на прибыль затраты на капитал могут как уменьшаться, так и увеличиваться.

Одновременно в России ограничивался вычет из базы налога на прибыль части затрат на заработную плату, командировочных расходов, расходов на рекламу, представительских расходов. Наиболее существенным ограничением в 1992-1995 годах была регламентация затрат на оплату труда, не облагаемых налогом на прибыль. Так, в 1992 году подлежал обложению налогом на прибыль объем заработной платы, превышающий величину четырех минимальных окладов, умноженную на среднесписочную численность работников, в 1993-1995 годах такое ограничение накладывалось исходя из величины шести минимальных окладов. При этом убыточные предприятия и предприятия, имеющие льготы по налогу на прибыль, налога с этого превышения не платили. Применение налога с суммы превышения фактических расходов на оплату труда в сравнении с нормируемой величиной обосновывалась следующими соображениями. Во-первых, установление норм, связанных с корректируемым по мере роста цен размером минимальной оплаты труда, сочеталось с отменой какой-либо

привязки к оплате труда в прошлом периоде³⁷, отменой отраслевых различий, что создавало (по сравнению с прежним законодательством) возможности более справедливого вознаграждения работников и стимулирования труда³⁸

Во-вторых, данная мера обосновывалась тем, что полная отмена ограничений на рост заработной платы в условиях отсутствия эффективного собственника предприятий и при бесконтрольном распоряжении ими могла привести к чересчур значительному росту дифференциации доходов населения. В отсутствие эффективного контроля акционеров менеджмент предприятий заинтересован в возможно больших суммах, остающихся в его распоряжении, то есть прежде всего в увеличении средств, направляемых на потребление, и в уменьшении налоговых изъятий. При возможности отнесения на затраты неограниченной величины расходов на оплату труда, сокращение прибыли, в свою очередь, снизило бы доходы бюджета от соответствующего налога. Кроме того, отсутствие этой нормы могло привести к значительным сокращениям численности работников, что имело бы негативные социальные последствия в условиях отсутствия альтернативных рабочих мест, когда население было не готово к самостоятельной деятельности, а правительство не имело ни средств, ни институтов для борьбы с безработицей.

Дополнительным аргументом являлся антиинфляционный характер данной меры, позволяющей сдерживать рост заработной платы на высокорентабельных предприятиях, имеющих финансовые возможности для повышения заработной

³⁷ Ранее существовали ограничения на прирост фонда заработной платы.

³⁸ Налог на превышение оплаты труда несмотря на все свои отмеченные ниже недостатки все-таки допускал большую свободу действий, чем прямые запреты в отношении роста заработной платы.

платы (см. *С. Синельников и др., 1988*). Приведенные аргументы, разумеется, могут вызывать возражения. Важно отметить, что ограничение затрат на оплату труда путем обложения их части налогом на прибыль было связано с большими издержками для общества, порождало стимулы предприятий к увеличению численности неквалифицированного, низкооплачиваемого персонала, что позволяло платить более высокую заработную плату квалифицированным работникам и высшему менеджменту, избегая повышения налогового бремени. Обсуждаемый порядок приводил к неэффективному использованию трудовых ресурсов и многочисленным злоупотреблениям таким, как, например, включение фиктивных работников в штат предприятий, сговор между работниками и руководителями, когда вместо заработной платы используются другие формы поощрения, увеличивающие затраты предприятия, вычитаемые из налогооблагаемой базы. Распространенной формой минимизации налога на превышение оплаты труда было создание нескольких предприятий, фактически подчиняющихся одному и тому же руководству и выполняющих одни и те же функции (работники оформлялись в эти предприятия по совместительству или по трудовым договорам).

Две рассмотренные особенности налогообложения: амортизация, далекая от экономической амортизации, и ограничение включения заработной платы в себестоимость безусловно искажали принятие решений предприятиями. Регламентация исключения из налогооблагаемой базы ряда затрат на производство, устаревшие нормы амортизационных списаний влекли за собой увеличение эффективной ставки налога в сравнении с законодательно установленным уровнем. Однако установить, каков был результирующий эффект описанных особенностей налогообложения - происходило ли стимулирование замены труда капиталом или наоборот, по-видимому, не

является возможным, т.к. реальные соотношения затрат обоих факторов, разрешенных к включению в себестоимость, постоянно изменялись, как вследствие неравномерной динамики относительных цен, так и в результате спорадических индексаций параметров налоговой системы³⁹.

Детальное описание истории налога на прибыль в России в 1992-1998 гг., включающее наиболее значимые изменения в технике налогообложения прибыли и динамике поступлений налога, приведено в Приложении 1 настоящей главы. Нетрудно заметить, что большая часть изменений носила характер частичных корректировок, не затрагивавших основные проблемы, связанные с налогообложением прибыли предприятия.

4. Предложения по совершенствованию налога на прибыль в России⁴⁰

Попытки сформировать концепцию новой налоговой системы предпринимались неоднократно. На наш взгляд из предлагаемых проектов наиболее цельным, проработанным, соответствующим как реальному положению дел в России на настоящий момент времени, так и целям развития общества в направлении демократизации и ослабления государственного вмешательства в экономику, является Проект Налогового кодекса Российской Федерации, внесенный для рассмотрения Правительством Российской Федерации в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации 7 июня 1997 г..

³⁹ Заметим, что оценка экономической амортизации является трудно-разрешимой задачей даже при благоприятных условиях и развитой системе сбора статистических данных.

⁴⁰ Данный раздел подготовлен совместно с С. Синельниковым.

В связи с этим Проект, внесенный в ГД 7 июня 1997 г., рассматривается как основа и обсуждаются отличия концепции, которой мы придерживаемся, в основном от данного проекта и в меньшей степени от действующего законодательства. С целью снижения издержек администрирования и уменьшения вносимых налоговой системой искажений нами предлагаются следующие меры:

- налогообложение всех видов доходов по единой ставке;
- интеграция налога на прибыль с подоходным налогом, чем обеспечивается однократное налогообложение прибыли предприятий ;
- меры по совершенствованию базы налогообложения, предусматривающие минимизацию искажающих эффектов, связанных с базой налога, но с учетом необходимости создания препятствий для уклонения от уплаты налога.

Администрирование налога должно происходить на уровне предприятий, потому что именно там осуществляется большая часть удержаний у источника. Администрирование потребует меньших усилий, т.к. налоговым органам придется контролировать меньшее количество налогоплательщиков (число юридических лиц меньше числа физических лиц), и доходы в бюджет будут собираться с помощью удержания налога у источника. Налогообложение компенсаций за труд, согласно предлагаемому нами порядку, должно главным образом осуществляться путем удержания налога у источника выплаты. Дивиденды будут облагаться интегрированным корпоративным налогом, а окончательный налог с процента должен удерживаться у источника.⁴¹ Сочетание налогов, удерживае-

⁴¹ С продажи активов может быть удержан налог у источника, который будет заменять налог на доходы от прироста капитала. Однако окончательно удержанный налог не будет точным, поскольку необходимо объ-

мых у источника выплаты за услуги, не связанные с трудовой деятельностью, и налогов (а также отчислений в фонды социального страхования; то есть всех платежей, базой которых является вознаграждение труда), удерживаемых у источника выплаты вознаграждений за труд, создаст единую систему налогообложения физических лиц. Сумма налога будет правильной, если будет действовать всего одна ставка в сочетании с большим числом освобождаемых от уплаты налога лиц и возможностью подачи деклараций для тех, кто имеет право на возмещение. Единая ставка (мы рассматриваем для подоходного налога в совокупности с отчислениями на социальное страхование ставку 35%) должна применяться ко всем выплатам физическим лицам, которые (выплаты) будут включать также заработную плату и дивиденды. При этом ставка 35% должна применяться не к начисленной заработной плате, а к расходам работодателя на оплату труда, включая подоходный налог и совокупные платежи в социальные фонды.

Налогообложение различных видов доходов по единой ставке уменьшит стимулы к легальному и нелегальному уходу от налогообложения, обеспечит нейтральность в отношении формы предпринимательской деятельности, упростит издержки соблюдения законодательства и контроля за его исполнением.

4.1. Валовой доход

При определении дохода предприятия мы считаем необходимым использовать исключительно метод начислений при одновременном введении симметричного метода учета затрат, на основе возникновения обязательств (т.е. реализация продукции и приобретение ресурсов должны фиксироваться в наиболее

единить все прибыли и убытки, а также решить вопрос о том, что является базой для прибыли или убытка от прироста капитала.

ранний из трех моментов: поступление денег, отгрузка продукции, выставление счета). Помимо изложенных выше (в разделе 1 настоящей главы) аргументов, можно привести еще и следующий, подтверждающийся Российской практикой. Существующее право выбора между кассовым методом и методом начислений для целей налогообложения создает возможности как для налогового планирования, так и для прямого уклонения от налогообложения путем создания аффилированных посредников, которые, реализуя продукцию предприятия-производителя, не только используют трансфертные цены, но и не перечисляют ему (или перечисляют с задержкой) причитающиеся суммы. В случае регистрации указанных посредников в налоговых убежищах снижаются их обязательства по налогам, а у предприятия-производителя продукции в случае задержки платежей не возникает обязательств по налогу на прибыль и отсутствуют средства для уплаты других налогов. Причем к моменту уплаты задолженности (если она уплачивается вообще) возникающие налоговые обязательства обесцениваются. Кроме того, использование метода начислений поможет снизить привлекательность бартера, как одной из форм ухода от налогообложения⁴² Можно также предположить, что в случае, когда предприятие имеет основания ожидать задержки платежей от своих покупателей, оно вынуждено назначать завышенную цену с учетом ожидаемого срока погашения задолженности. В этой ситуации возникает дискриминация покупателей, своевременно выполняющих условия договора. В реальном выражении цена, которую они уплачивают за идентичную продукцию, становится неоправданно завышенной. В условиях инфляции ставка дисконтирова-

⁴² Более подробно вопрос об определении налоговых обязательств по подоходному налогу акционеров-физических лиц можно прочитать в главе по совершенствованию подоходного налогообложения.

ния возрастает. Переход на обязательное ведение бухгалтерского учета реализованной продукции и прибыли по факту отгрузки продукции, а не ее оплаты, т.е. переход с кассового метода учета на метод счетов (начислений) позволит предотвратить отрицательное воздействие на доходы бюджета политики предприятий, заключающейся в стремлении отложить возникновение налоговых обязательств на возможно более поздний срок и снизит негативные стимулы развития кризиса взаимных неплатежей предприятий.

Разумеется, на начальном этапе перехода к новому порядку налогообложения возможны ситуации возникновения налоговых обязательств, превышающих средства, доступные предприятию для их уплаты. Возможно увеличение числа предприятий, подлежащих банкротству. Мы предлагаем допустить возможность рассрочки на год по налоговым обязательствам, возникающим в силу перехода на новый порядок учета. Издержки, которые потребуются на переходный период, должны окупиться в дальнейшем уменьшением масштабов уклонения от налогообложения, снижением стимулов к использованию бартера и денежных суррогатов в расчетах, а также общим оздоровлением экономической ситуации.

Прирост капитальной стоимости активов включается в налогооблагаемый доход по факту распоряжения активами. Выше описывались общие для всех налоговых систем проблемы, возникающие при попытке оценить прирост капитальной стоимости на начисленной основе. В России многие из этих проблем в силу несовершенства рынков, в первую очередь финансовых, приобретают особую остроту. Поэтому представляется маловероятным, чтобы в случае попытки обложения капитальных приростов на начисленной основе выигрыш от этой меры мог превысить издержки по ее реализации.

4.2. Условия начисления амортизации

Начисление амортизации предлагается осуществлять по принципу уменьшающегося остатка для укрупненных групп оборудования. Предлагаемая схема имеет ряд преимуществ. Прежде всего, амортизация, начисленная по принципу уменьшающегося остатка, ближе к истинной экономической амортизации, чем начисленная линейным методом (см раздел 1.2.1. настоящей главы). Кроме того, использование укрупненных групп упрощает как процедуру учета активов и определения размера амортизации, так и проверку правильности ее осуществления. В проекте Налогового Кодекса, внесенном в ГД 7 июня 1997 года, предлагается определение амортизации по принципу уменьшающегося остатка для укрупненных групп оборудования. Однако в данном проекте начисление амортизации осуществляется ежемесячно, соответственно заданы и нормы амортизации (месячные). Мы полагаем, что начисление амортизации целесообразно начислять в соответствии с продолжительностью налогового периода ежегодно. Для этой цели следует пересчитать нормы амортизации на ежегодные по формуле $\delta_r = 1 - (1 - \delta_m)^{12}$, где δ_r – годовая норма амортизации, δ_m – соответствующая месячная норма амортизации, причем полученные годовые нормы амортизации имеет смысл округлить по крайней мере до целых значений. Преимущество ежегодного начисления в том, что в течение налогового периода не требуется делать бухгалтерских проводок, связанных с амортизацией, отчетность предприятия в этом случае более проста и легко проверяема.

При использовании этого метода возникают две проблемы. Во-первых, как начислять амортизацию для активов, введенных в эксплуатацию в течение года. Возможны следующие варианты:

(1) начислить за первый год амортизацию пропорционально числу полных месяцев службы актива, то есть для актива стоимостью P со сроком использования k месяцев за год и нормой амортизации δ разрешенный за первый год вычет составит $\delta \cdot (k/12) \cdot P$. Этот путь привел бы к более точной оценке, но за счет усложнения учета и увеличения затрат налоговых органов в случае проверки правильности учета на предприятии. Более того, предложенный в Проекте Кодекса метод ежемесячного начисления амортизации обеспечивает еще большую точность при сопоставимой сложности учета. Поскольку основной целью предлагаемой системы является упрощение учета и сокращение издержек предприятия и налоговых органов, такой способ представляется нецелесообразным;

(2) вторым возможным вариантом является начисление половины годовой амортизации для вновь вводимых в эксплуатацию активов независимо от точной даты начала их использования. В этом случае сохраняется условие простоты, но амортизация будет начисляться даже на те активы, которые вступили в строй 31 декабря текущего года;

(3) в третьем варианте амортизация не начисляется для активов, вступивших в строй во второй половине года, и начисляется в полном объеме для активов, используемых начиная с первого полугодия.

Третий вариант выглядит более приемлемым для достижения поставленных целей.

Аналогичный подход предлагается применять в случае реализации.

Вторая проблема возникает в связи с бесконечным сроком амортизации. Если не требовать необходимости физического наличия актива для целей инвентаризации в течение заранее заданного срока эксплуатации, возможны злоупотребления. Например, продажа приобретенного актива за наличные или (в

случае с активами, которые могут использоваться и предприятием, и физическими лицами) передача его одному из владельцев или работников предприятия вместо дивидендов или оплаты труда с последующим начислением амортизации.

Установление комбинированной системы с начислением амортизации сначала по методу убывающего остатка, а потом линейно, усложнило бы учет.

Мы предлагаем установить для каждого амортизационного пула срок обязательного наличия активов и их эксплуатации (кроме списания на законных основаниях в случае реализации или порчи), исчисляемый для групп активов вместе с нормой амортизации. Для этой цели можно предложить следующую формулу расчета: $T = \left[\frac{\ln \gamma}{\ln(1 - \delta)} + 1 \right]^{43}$, где T - срок обязательно-

го наличия актива (число лет), δ - годовая норма амортизации по методу убывающего остатка, γ - доля первоначальной стоимости актива, меньше которой должна по истечении T лет стать остаточная стоимость единицы актива, квадратные скобки означают функцию «целая часть числа». Мы предлагаем выбрать $\gamma=0,1$, то есть актив должен предъявляться при инвентаризации, пока его остаточная стоимость не станет меньше 0,1 первоначальной (при отсутствии индексации). В этом случае, например, для активов с нормой амортизации 10% предельный срок составит 21 год, при норме амортизации 25% - 8 лет, при норме амортизации 45% - 3 года.

⁴³ Данная формула не обосновывается никакими теоретическими соображениями. Идея, лежащая в ее основе - найти достаточно простое выражение, которое обеспечивало бы наличие актива на предприятии, пока его остаточная стоимость не станет достаточно малой, чтобы вознаграждение сотрудников путем передачи им амортизируемых активов потеряло смысл.

4.3. Элиминирование влияния инфляции на налогооблагаемую прибыль

Наши предложения в отношении элиминирования инфляции включают освобожденную от налогообложения переоценку активов в соответствии с инфляцией, а также регистрацию по рыночным правилам (скорректированным на инфляцию) для финансовых активов с приростом и ущербом на начисленной основе.

Отсутствие в налоговой системе механизмов корректировки воздействия инфляции на результаты учета может иметь ряд негативных последствий.

Прежде всего, если бы поведение налогоплательщика не изменялось, инфляция приводила бы к росту налогового бремени за счет уменьшения в учете издержек в реальном выражении.

Но при этом изменение поведения налогоплательщика, вызванное данным ростом налогового бремени, может включать уклонение от уплаты налогов, утечку капитала, снижение инвестиционной активности, что в результате может спровоцировать снижение реальных и даже номинальных налоговых поступлений, несмотря на то, что в отсутствие поведенческой реакции инфляция должна сопровождаться их ростом.

Предлагаемая система переоценки⁴⁴.

Для расчёта скорректированной в соответствии с инфляцией налогооблагаемой прибыли предлагается последовательно осуществить шесть шагов:

1. Следует увеличивать в соответствии со специальным индексом стоимость номинированных в рублях необоротных

⁴⁴ Методика корректировки разработана Р. Конрадом, с использованием рекомендаций и материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России.

активов. Полученный результат следует включить в налогооблагаемую прибыль.

2. Оборотный капитал, номинированный в рублях, за исключением товарно-материальных запасов на начало периода⁴⁵ не индексируется.

3. Измеренную в рублях величину акционерного капитала фирмы на начало периода необходимо увеличить с учётом соответствующего показателя темпа инфляции. При этом стоимость акционерного капитала равна либо разнице между всеми активами предприятия и всеми его обязательствами, либо сумме начального акционерного капитала и нераспределенной прибыли. Полученный результат следует вычесть из налогооблагаемой прибыли.

4. Следует также увеличить с учётом соответствующего темпа инфляции величину всех кредитных инструментов (как кредитов и займов, получаемых предприятием, так и займов, предоставляемых предприятием). в случае, если по условиям займа предусматривается корректировка остатка основной суммы займа с учётом инфляции и определение ставки процента в реальных величинах (т.е. за вычетом соответствующего показателя темпа инфляции).

5. Поправка на инфляцию в отношении кредитных инструментов в рублёвом выражении не производится при отсутствии соответствующего положения в кредитном соглашении.

6. Расчёт амортизационных отчислений производится на основе стоимости активов, скорректированной с учётом инфляции.

⁴⁵ Рублевые оборотные активы кроме ТМЗ включают рублевые денежные средства, краткосрочные рублевые инвестиции и дебиторскую задолженность в рублевом выражении.

7. Стоимость товарно-материальных запасов на начало периода индексируется с учётом инфляции. Расчёт себестоимости реализованной продукции производится на основе скорректированных (определённых с учетом необходимых поправок на инфляцию) величин. При этом в принципе можно допустить использование как метода LIFO, так и метода FIFO, переоценка ТМЗ смягчает различия в результатах учета по каждому из этих методов.⁴⁶

8. Поскольку осуществляется корректировка не всех счетов баланса, возможно возникновение неравенства между величиной активов и суммой акционерного капитала и обязательств. Для сохранения баланса в этом случае формируется строка "расхождение", которая содержит разность между стоимостью активов и обязательств в сумме с акционерным капиталом.

Рассмотрим несколько разработанных Робертом Конрадом числовых примеров, позволяющих проиллюстрировать практическое использование предлагаемой системы учета инфляции. Во всех рассматриваемых примерах предполагается, что

⁴⁶ Возможность свободно выбрать метод учета (LIFO или FIFO) для целей индексации прибыли (убытков) с учетом инфляции создает ситуацию, несколько отличную от той, при которой используется только один метод - FIFO. В самом деле, выбор того или иного метода учета обусловит момент получения образовавшейся прибыли или реализации понесенных убытков от накопившихся товарно-материальных запасов. Так, при методе FIFO получение прибыли (понесение убытков) наступает раньше, чем при методе LIFO. Однако, это скорее вопрос налоговой политики, а не выбора механизма учета инфляции. При этом следует предусмотреть применение системы индексирования к каждому из этих методов учета товарно-материальных запасов. При этом следует отметить, что применение корректировки стоимости ТМЗ в соответствии с инфляцией смягчает имеющуюся тенденцию к различию результатов расчета налоговых обязательств при использовании LIFO или FIFO.

за период производится 100 единиц продукции, цена единицы готовой продукции на начало периода (в конце предшествующего периода) 20 рублей, единица однородных ТМЗ в начале периода стоит 10 рублей. Предполагаемый уровень инфляции и предполагаемый коэффициент индексации составляет 50% в год. То есть начисляемая зарплата, текущие капитальные издержки, отпускные цены и другие величины корректируются с учетом 50% инфляции в год. Такой условный уровень инфляции (50%) использован в приводимых ниже примерах для упрощения расчетов, а однородность индексов по каждой из статей баланса отражает то обстоятельство, что корректируются те изменения в результатах учета, которые возникают в силу изменения общего уровня цен, и при этом реальный результат после корректировки не отличается от результата, получаемого в отсутствие инфляции, то есть если происходит только изменение общего уровня цен, без изменения относительных цен, то при предлагаемой схеме корректировки никаких изменений в реальном уровне налоговых обязательств не произойдет.⁴⁷

Рассмотрим несколько числовых примеров, позволяющих проиллюстрировать практическое использование предлагаемой системы учета инфляции.

⁴⁷ При изменении относительного уровня цен реальная величина дохода (прибыли) и, следовательно, уровень налоговых поступлений должны измениться. Например, при 50-процентной инфляции, сопровождающейся лишь 40-процентным ростом оплаты труда, будет наблюдаться увеличение уровня реальных доходов предприятия и, соответственно, реальных налоговых поступлений. Наступает ситуация, при которой налицо падение реального уровня зарплат, что должно быть адекватно отражено системой внесения поправок на инфляцию. Иными словами, не следует допускать снижения уровня реальных налоговых поступлений в результате известного снижения реального уровня оплаты труда, будь то в условиях полного отсутствия инфляции или при инфляции в 50% в год.

Каждый из примеров сопровождается четырьмя приведенными в приложении 2 таблицами (от А до D), в которых отражены все последовательные этапы внесения поправок на инфляцию. В таблице А представлены исходные данные до корректировки и скорректированные с учетом инфляции. В Таблице В представлен расчет стоимости реализованной продукции. Таблица С отражает исчисление налога на прибыль. Таблица D содержит итоговый (после уплаты налога) баланс с внесенными соответствующими поправками на инфляцию. Баланс на конец отчетного периода является балансом начала следующего отчетного (налогового) года. Таблицы В - D состоят из двух основных колонок (в таблице С каждая основная колонка для наглядности представления содержит три вспомогательных), включающих расчеты без учета инфляции (при инфляции в 0%) и с учетом 50-процентной инфляции.

Пример 1. Вариант с отсутствием оборотного капитала в начале и конце отчетного периода и финансированием только из собственных средств предприятия.

Простейшим для расчетов случаем является ситуация, когда предприятие не имеет оборотного капитала на начало периода, вся продукция полностью реализуется в течение отчетного периода, на балансе имеется только одна категория актива - оборудование⁴⁸ и финансирование производится исключительно за счет собственных средств. Результаты расчетов применительно к такой ситуации представлены в таблицах 1.А - 1.D. Поясним некоторые вычисления.

⁴⁸ Мы предполагаем в расчетах, что амортизация на используемое оборудование начисляется по методу убывающего остатка и оборудование относится к пулу, амортизируемому по ставке 30% от остаточной стоимости.

Начальное значение стоимости оборудования (1000 руб.) увеличивается в соответствии с темпом инфляции на 50% (т. е. до 1500), после чего на скорректированную величину начисляется амортизация по норме 30% (которая составляет в результате 450). Акционерный капитал предприятия также корректируется на 50%.

Требуемые поправки на инфляцию при расчете строк "все-го активов" (500) и "акционерный капитал" учитываются с соответствующими знаками при расчете прибыли (Табл. 1С). Разница между этими величинами (в данном случае равная нулю), является величиной, характеризующей рост акционерного капитала в абсолютном выражении вследствие инфляции. Иначе говоря, разница между величиной корректировки на инфляцию активов и собственного капитала равна возникающей в результате изменений в уровне цен реальной прибыли (или, со знаком "минус", убытку). В данном примере чистое изменение равно нулю.

Для целей данного примера стоимость реализованных товаров не существенна, поскольку все показатели измеряются в соответствии с их текущей стоимостью на данный момент времени (момент закрытия баланса). При этом реальное значение налога на прибыль (см. Табл. 1С) не зависит от уровня инфляции. То есть 450 рублей, сумма налога, исчисленная с учетом корректировки при 50-процентной инфляции как раз на 50% больше суммы в 300 рублей, составляющей обязательства по налогу на прибыль в условиях нулевой инфляции. Таким образом, инфляция влияет на уровень реальных налоговых поступлений в бюджет и, следовательно, реальных доходов после уплаты налога⁴⁹. Это отсутствие воздействия инфляцион-

⁴⁹ Инфляция может изменить поведение фирмы и в отсутствие налогообложения, и при корректируемом налоговом учете. Здесь, разумеется,

ных процессов на поступления (доходы) в реальных величинах при использовании индексации и отсутствии поведенческих реакций на инфляцию продемонстрировано в Таблице 1 D. Нетрудно видеть, что итоговое значение валюты баланса на конец периода в условиях 50-процентной инфляции и при использовании механизма индексации на 50% выше, а изменения реальных величин при этом не происходит.

Пример № 2: В условиях индексации процентных платежей по задолженности

В условиях России возможно применение долговых инструментов нескольких видов. Одним из возможных вариантов являются долгосрочные долговые обязательства с индексацией процентных платежей по ним. Кроме того, приведенный пример отражает также распространенные ситуации, которые характерны для широкого использования предприятиями краткосрочных долговых обязательств. Процентные ставки по краткосрочным долговым обязательствам меняются в ответ на изменения в ожидаемых уровнях инфляции. Следовательно, затраты на финансирование будут тождественны по характеру долгосрочным долговым обязательствам с индексируемыми процентными платежами.

К наиболее распространенным во всем мире инструментам относится тот, при котором процентная ставка по ссудам к погашению периодически подвергается корректировке с учетом инфляции. Так, предположим, что реальная процентная ставка установлена на уровне 10%. При нулевой инфляции на 100 у. е. основной суммы ссуды будет начисляться 10%. Однако, при

речь идет о сравнении результатов учета при производстве одинакового объема продукции с одинаковым соотношением применяемых факторов. Изменение реальных доналоговых доходов должно отражаться и в налоговых поступлениях и в чистом от налогов доходе фирмы.

инфляции в 50% проценты к погашению будут откорректированы и составят 65% (или $[1.1 \cdot 1.5] - 1$). Именно эти уровни ставок использованы в Примере № 2. Все же остальные величины даны, как в Примере № 1, за исключением того обстоятельства, что финансирование деятельности осуществляется за счет долговых обязательств с индексацией процентных платежей по ним.

В условиях существования индексируемой системы налогообложения с учетом инфляции не происходит корректировки основной суммы ссуды, в то же время принимается к вычету полная сумма уплачиваемых процентов. Это наблюдение продемонстрировано в Таблицах 2.A-2.D. Обращает на себя внимание соответствие величины начисленной амортизации сумме вычетов в Примере № 1. Однако, и здесь не происходит корректировки величины долгового обязательства, поскольку "размывание" номинала основной суммы кредита (ссуды) компенсируется увеличением суммы начисляемых процентов. В итоге все это не приводит к каким бы то ни было изменениям реальных доходов, реальных налоговых обязательств или реальных величин, отражаемых в балансе после уплаты налогов (См. Табл. 2.C и 2.D).

Следует заметить также, что в условиях инфляции величина, характеризующая остаток денежных средств в конце периода, ниже соответствующего показателя в условиях безинфляционной экономики (Табл. 2.D). Этому есть два объяснения.

Во-первых, затраты на выплату процентов по кредиту (ссуде) - выше в величинах, откорректированных на инфляцию, (т. е. 650 у. е. вместо 100), поскольку предприятию приходится компенсировать кредитору его потери в связи со снижением реальной величины причитающегося остатка основной суммы долга.

Во-вторых, описанный механизм индексации хорош лишь в той мере, в какой способствует выведению из-под налога (на прибыль) реальной суммы процентных платежей (в нашем случае - 150 у. е.). Причиной этому служит то обстоятельство, что корректировке не подвергаются пассивы в исходном балансе, в то время как к доходу прибавляется полная стоимость увеличенных активов (см. Табл. 2С). Таким образом, инфляционные корректировки должны затрагивать лишь итоговые величины активов и пассивов (т. е. "Всего активов" и "Всего пассивов") независимо от перераспределения фондов (средств) в рамках этих двух широких финансовых категорий. Другими словами, совсем не обязательно, да и не желательно, чтобы каждая отдельная статья итогового баланса совпадала по величине с соответствующими суммами, измененными с учетом инфляции.

Примеры №№ 3-5

Корректировку товарно-материальных запасов на начало периода производить необходимо, что и продемонстрировано в таблицах с 3А по 3D и в Табл. 5А по 5D. В данном примере учет товарно-материальных запасов производится по методу ЛИФО. Себестоимость реализованной продукции отражает текущие потоки по методу ЛИФО, при этом любой прирост или убыток от накопления товарно-материальных запасов переносится на будущее.

В Табл. 3А-3D рассматривается самый простой вариант, предусматривающий одинаковое количество ТМЗ на начало и конец отчетного периода. Товарно-материальные запасы на начало периода подвергаются корректировке на инфляцию в Табл. 3А, при этом единственным последствием является увеличение суммы активов на конец периода (Табл. 5 D). В примере № 4 происходит истощение ТМЗ. Однако, реальный уровень доходов (прибыли) и налогового бремени - тот же, что и в

случае с нулевой инфляцией. Благодаря произведенной корректировке обеспечено недопущение перевода в бюджет (в виде налогов) реальных доходов.

В Примере № 5 рассматривается случай с накоплением товарно-материальных запасов. В результате произведенных корректировок снижен уровень налогооблагаемой прибыли и налогового бремени, а величина активов на конец периода - выше, чем в случае с неизменяемым объемом ТМЗ (см. Пример № 3). Но, опять-таки, сумма налогов в реальных величинах не меняется в сравнении с безинфляционным примером.⁵⁰

Наконец, отметим, что "Стоимость реализованных товаров" (См. Табл. 3В, 4В и 5В) в реальных величинах будет той же, что и в соответствующих случаях с нулевой инфляцией. В этом и заключается один из желаемых результатов применения любой системы индексации.

Пример № 6: Оборотные средства (без учета товарно-материальных запасов)

Выраженные в отечественной валюте оборотные средства предприятия без учета его товарно-материальных запасов представляют собой всю совокупность имеющихся в распоряжении предприятия средств, включая как собственно акционерный капитал, так и привлеченные средства. В условиях системы индексации к счетам кредиторской задолженности следует применять тот же режим, что и к любому долговому обязательству, поскольку они ими и являются по определению. Дебиторская же задолженность представляет противоположный случай, при котором предприятие само обеспечивает финансирование собственных продаж. Соответственно, кор-

⁵⁰ При использовании метода ФИФО результат был бы иным. Так, текущий уровень налогооблагаемых доходов (прибыли) и сумма причитающихся налогов были бы выше.

ректировка остатка основной суммы займа с учётом инфляции не производится (если это особо не оговорено в условиях договора о предоставлении ссуды). Следовательно, и здесь сохраняется симметричный (и адекватно выверенный) режим, не предусматривающий производства корректировки выраженной в местной валюте основной суммы займа ни в одном из двух описанных случаев возникновения долговых обязательств (со стороны дебиторов либо по отношению к кредиторами).

Рассмотрим такую разновидность государственных долговых обязательств, которыми владеет частный сектор, как авуары в отечественной валюте. Это обязательство производить обмен местной валюты на товары (услуги) заслуживает того же режима, что и любой другой вид долгового обязательства. Корректировку расчетной основы в данном случае производить не следует. При нарастании процентов на остаток денежных средств в доход включается номинальная величина процентных платежей. Отсутствие поправки на инфляцию будет способствовать достижению вполне приемлемых и справедливых результатов при их рассмотрении в общем контексте всей применяемой системы индексации. Соответствующий пример рассматривается в Табл. с 6A по 6D, где остатки средств инвестируются в краткосрочные кредитные обязательства. При этом в доход включаются процентные платежи в полном объеме (Табл. 6C). Реальный же уровень доходов (прибыли) и налогового бремени не меняется, поскольку возможные изменения компенсируются соответствующим увеличением суммы отраженных в балансе пассивов (обязательств) (скажем, при предоставлении налогового вычета).⁵¹

⁵¹ В случае же, если проценты не начисляются на остаток денежных средств, несколько сниженная реальная ценность последних будет приво-

Пример № 7: Стандартная система

В Примере № 7 полностью проиллюстрировано действие стандартной системы индексирования. При этом за основу взято 40-процентное отношение долговых обязательств к активам, а также допущение корректировки процентной ставки с учетом изменений ожидаемых колебаний уровня инфляции. Заметим, что в данный пример включены все вышеописанные этапы, равно как и сохранены все реальные величины рассчитанных доходов (прибыли) и налоговых платежей.

В периоды высоких темпов инфляции может происходить увеличение лежащего на предприятиях бремени потока денежных средств. Это вызвано неизбежным увеличением затрат по обслуживанию долговых обязательств в связи с их выражением в номинальных величинах и в условиях применения гибких процентных ставок.

Процентные ставки будут подвергаться соответствующей корректировке при изменении ожидаемых уровней инфляции на сумму, необходимую для обеспечения компенсации снижения значения основной суммы, выраженной в номинальных величинах. Например, если реальная процентная ставка составляет 10% при инфляции в 50 %, то величина процентной ставки в номинальном выражении составит 65%. При предоставлении ссуды (кредита) на сумму 1000 у. е. затраты по выплате процентов составят 100 у. е. в условиях нулевой инфляции, а при 50-процентной инфляции сумма процентных платежей составит 650 у. е. Таким образом, как видно на этом примере, реальный уровень откорректированных с учетом инфляции процентных платежей составляет 150 у. е., при этом

дять в результате к реальным убыткам. Так, реальный убыток будет понесен держателем в течение года средств в размере 1000 у.е. без начисления на них процента.

остальные 500 у. е. соответствуют величине уменьшения суммы непогашенной части основной суммы кредита. Должно быть вполне очевидно, что даже незначительные изменения уровня инфляции могут оказать существенное воздействие на уровень затрат, связанных с погашением задолженности по процентам. Так, например, инфляция в 10 процентов может более чем вдвое увеличить уровень годовых процентов по кредитам при 10-процентной реальной учетной ставке, поскольку номинальная ставка при этом вырастет до 21%.

В условиях применения стандартной системы индексации к вычету принимаются затраты только в части погашения задолженности по процентам по реальной ставке. В то время как стоимость активов увеличивается с учетом инфляции, номинальные величины основных сумм займов не индексируются. Процентные платежи в номинальном выражении принимаются к вычету, однако увеличенные затраты на погашение процентов компенсируются образовавшимся приростом (в результате переноса дохода из категории долговых обязательств в категорию акционерного капитала), что и уменьшает уровень "чистых" вычетов до их реальной величины. Полученный результат вполне правилен и справедлив, однако увеличение налогового пресса в сочетании с ростом затрат на финансирование в течение инфляционных периодов может в дальнейшем привести к сокращению потока денежных средств на предприятии. Характер указанной проблемы рассматривается в Примере № 7. Заметим, что здесь наблюдается увеличение налогового бремени на инфляционную величину (правильный результат). В то же время, предприятие переживает при этом значительное сокращение потока денежных средств под воздействием эффекта изменения процентной ставки (по кредитам). Это видно из отсылки к Табл. 6D, отражающей более чем

50-процентное сокращение остатка денежных средств (на конец периода).

4.4. Проблема налогообложения прироста капитальной стоимости активов и курсовых разниц

Во многих странах существуют различия в ставках, применяемых к приросту стоимости капитала и обычному доходу. Однако прирост стоимости капитала не создает отдельной налоговой базы, чтобы облагаться по отдельной шкале. Доход, по своей сущности, вне зависимости от формы или источника, обеспечивает одну и ту же выгоду для получателя, следовательно, нет причин не облагать прирост капитальной стоимости как часть общего дохода.

С точки зрения эффективности, обложение прироста капитальной стоимости по пониженным в сравнении с обычным доходом ставкам, качественно эквивалентно частичному освобождению от налогообложения. Таким образом, прирост капитальной стоимости (чистый от убытков) должен быть включен в базу налога на доход.

Применение пониженных ставок к доходу от прироста капитальной стоимости, обычно обосновывается, например, созданием стимулов для инвестиций или компенсацией влияния инфляции (снижением ее дестимулирующего влияния). Правильность такого решения становится спорной, если выбирается система индексации прироста, учитывающая влияние инфляции. Различие ставок неизбежно порождает административные сложности. Что еще более важно, при различных ставках налогообложения возникает возможность налогового арбитража. Так, при более низких ставках налогообложения прироста капитальной стоимости, различные виды дохода можно получать в виде прироста капитальной стоимо-

сти: например, вместо увеличения заработной платы (или, еще проще, начисления премии) предоставлять работникам возможность получения акций предприятия.

Если прирост капитальной стоимости облагается при реализации (распоряжении) активом, как и предлагается нами для российской налоговой системы, то необходимо разделять изменение капитальной стоимости от обычного дохода, чтобы предотвратить потери налоговых поступлений от избирательной реализации капитальных потерь⁵². Этого не требуется, если прирост капитальной стоимости облагается ежегодно по мере накопления. Однако налогообложение нереализованных приростов капитальной стоимости очень сложно, если не невозможно, в административном смысле. Поэтому большинство стран облагают прирост капитальной стоимости только на основе реализации, то есть когда собственность продана или иным образом передана другому владельцу. Чтобы избежать снижения налоговых поступлений за счет суммирования изменений в капитальной стоимости с прочими доходами, обычно допускается вычет капитальных потерь в каждом налоговом году только в пределах капитального прироста. Излишек капитальных убытков разрешается переносить вперед на неограниченный срок для компенсации капитальных приростов, реализованных в будущем. Мы считаем, что такой порядок является рациональным для России. Кроме того, при корректировании

⁵² При налогообложении реализации прироста капитальной стоимости возможна ситуация, когда налогоплательщики, имеющие возможность выбора, реализуют только потери капитальной стоимости. Платательщик будет продолжать владеть активами, капитальная стоимость которых возросла, но избегать налогообложения прироста в текущем периоде. Если такие реализованные капитальные потери могут быть использованы для компенсации обычного дохода, полученного из других источников, например, дохода от бизнеса, правительство существенно потеряет в поступлениях.

результатов учета в соответствии с инфляцией, будет решен ряд проблем, возникающих при налогообложении реализованных приростов капитальной стоимости.

Когда предприятие владеет активами в иностранном государстве (например, осуществляет операции через иностранное отделение), или активами или обязательствами, номинированными в иностранной валюте, изменения валютного курса порождают изменения в результатах учета и величине налогооблагаемой прибыли. Возникают два основных вопроса. Во-первых, должна ли стоимость конкретного актива или обязательства в балансовом отчете предприятия быть выражена в местной валюте по его цене приобретения, или в текущей рыночной стоимости (т.е., используя текущий валютный курс). Если выбрана рыночная стоимость, возникает второй вопрос - должны ли прибыли и убытки, являющиеся результатом изменений валютного курса (курсовые разницы) быть отражены наряду с другими доходами или расходами на счете прибылей и убытков, или включены вместо этого в резерв капитала в балансовом отчете.

Мы предлагаем восстановить налогообложение курсовых разниц, исчисляемых по бухгалтерскому балансу. Это как раз тот случай, когда определение начисленных приростов не представляет административных сложностей и нет причин применять налогообложение курсовых разниц на основе реализации. При этом должно быть разрешено суммировать отрицательные курсовые разницы с положительными, то есть активы и обязательства, номинированные в иностранной валюте, для целей налогообложения должны учитываться по рыночной стоимости на последний день налогового периода.

4.5. Проблема двойного налогообложения дивидендов получаемых физическими лицами и предприятиями

Для исключения двойного налогообложения следует предусмотреть одну из возможных схем интегрированного корпоративного налога. Мы предлагаем обложение дивидендов в полной мере у источника их получения с зачетом части удержанного налога на прибыль предприятия. Величина уплаченного налога, относимого на счет акционера, рассчитывается в соответствии с долей в налоге на прибыль (равной доле в акционерном капитале), но с учетом того обстоятельства, что ставка налога на прибыль превышает ставку подоходного налога с физических лиц при налогообложении получателя - резидента. Эта мера предусматривает одинаковые условия для юридических и физических лиц.

Предлагаемая схема предусматривает налогообложение прибыли по ставке 35%. При этом предусматривается обложение распределяемой прибыли помимо налога на прибыль подоходным налогом по ставке 12%, удерживаемой у источника выплаты. Но для акционеров резидентов дивиденды, выплаченные из той части прибыли, которая подверглась налогообложению налогом на доход корпораций, дополнительно подоходным налогом не облагаются. То есть если налогооблагаемая прибыль составляет 100 руб., то при условии что в точности эта величина распределяется, ставка подоходного налога должна быть применена не к 100 руб., а к 65 руб. То есть сумма в размере 0,65 от прибыли, с которой налог был начислен и уплачен, должна не облагаться дополнительно подоходным налогом. Если вся сумма распределенных резидентам⁵³ дивидендов составляла 200 руб., то налогообложению

⁵³ Если акционеров-резидентов 10 с равными долями, то с каждого из них в этой ситуации следует удержать у источника налог с 13,5 руб.

подходным налогом должны подлежать 135 руб. У нерезидентов подходным налогом облагается вся сумма выплаченных дивидендов. Заметим, что в этом случае причитающийся к удержанию налог составляет $0,12 \cdot 135$, что в точности равно $0,12 \cdot 200 - 0,12 \cdot 65 = 0,12 \cdot 200 - 0,12 \cdot 0,65 \cdot 100$ (1).

В случае плоской ставки подходного налога можно осуществлять налогообложение по описанной выше схеме, поскольку при этом не требуются дополнительные расчеты на уровне физических лиц после удержания налога у источника.

Возможна несколько более сложная на первый взгляд схема, которая по результатам применения в случае плоской ставки налогообложения подходным налогом не отличается от описанной, но является более универсальной и позволяет осуществлять зачет налогового кредита, рассчитанного исходя из прибыли к налогообложению (или, как альтернативный вариант, рассчитанного исходя из суммы уплаченного налога) даже в том случае, когда для различной величины доходов индивидуумов действуют различные предельные налоговые ставки и предусмотрено окончательное определение суммы подходного налога при декларировании дохода индивидуума.

Предлагается сделать сначала расчет подходного налога на всю сумму дивидендов (в нашем примере налог составит $0,12 \cdot 200$ руб.), а затем осуществить их кредитование на часть уплаченного налога на прибыль. Для расчета налогового кредита следует принять во внимание, что ставка налога на доход организаций 35% применяется к налогооблагаемой прибыли, а ставка подходного налога 12% к прибыли после налогообложения. Кредитование подходного налога мы предполагаем осуществлять не на всю сумму уплаченного налога на доход

организаций,⁵⁴ а только на ту его часть, которая эквивалентна обложению по ставке 12% прибыли, подвергшейся налогообложению на уровне предприятия, чистой от уплаченного налога на доход организаций. То есть в условиях приведенного выше примера, когда прибыль к налогообложению составляет 100 руб., подоходный налог кредитруется на 12% от 65 руб., то есть от $100 \cdot (1 - 0,35) = 100 \cdot 0,65$ руб. То есть сумма кредита составит $0,12 \cdot 0,65 \cdot 100$ руб. В этом случае величина подоходного налога на акционера-резидента, которую предприятие обязано удержать и перечислить в бюджет составляет $0,12 \cdot 200 - 0,12 \cdot 0,65 \cdot 100$ руб. нетрудно видеть, что величина налога составляет столько же, сколько и в случае расчета прибыли, не прошедшей налогообложения и распределенной в виде дивидендов, и применения ставки подоходного налога к ней.

Преимущество второго подхода в том, что если предельная ставка налогообложения индивидуума выше 12%, например 20%, то можно применить ставку 20% к величине выплаченных дивидендов, а кредит предоставить только исходя из ставки 12%. В этом случае налогоплательщики с более высоким доходом заплатят больший налог, чем плательщики с низким доходом. А именно, в случае применения предельной ставки 20%, сумма причитающегося к уплате подоходного налога после применения механизма интеграции составит $0,2 \cdot 200 - 0,12 \cdot 0,65 \cdot 100$ руб. Технически в случае различных ставок налогообложения акционеров можно применять к ним ко всем (в том числе и иностранным акционерам) ставку 20%, по-

⁵⁴ Во многих странах подоходный налог кредитруется на всю сумму уплаченного налога на доход корпораций, но обычно в этих странах предельная ставка подоходного налога близка к ставке налога на доход корпораций, а для некоторых физических лиц ее превышает.

сле чего акционеру предоставляется кредит на сумму $0,12 \cdot 0,65 \cdot 100$ руб., информацию о котором он передает в налоговую инспекцию, если желает подать декларацию и пересчитать свои налоговые обязательства. В декларации ему достаточно рассчитать свои налоговые обязательства по своей предельной ставке, включив в доход всю сумму выплаченных дивидендов, а потом применить к ним налоговый кредит (или налоговые кредиты от разных предприятий, где он является акционером).

Расчет налогового кредита можно производить и без информации о величине прибыли к налогообложению, точнее эту величину легко восстановить исходя из суммы уплаченного предприятием налога на доход организаций. А именно, если величина уплаченного предприятием налога равна T , то сумма налогооблагаемого дохода равна $T/0,35$ при ставке налога 35%. Тогда дивиденды, которые максимально возможно выплатить из прибыли, подвергшейся налогообложению, будут равны $T \cdot 0,65/0,35$, а налоговый кредит составит $T \cdot 0,12 \cdot 0,65/0,35$. Налоговые обязательства по подоходному налогу до кредитования составляют $t \cdot D$, где t – предельная ставка подоходного налога индивидуума, а D – сумма выплаченных дивидендов. Последняя описанная схема предполагает универсальность расчетов при минимально необходимой для них информации, поэтому именно ее мы предлагаем использовать в законодательстве.

Наконец, возможна ситуация, когда право на налоговый кредит в каком-либо году не используется полностью. Мы предлагаем возможность переноса этого налогового кредита на будущее, но с достаточно жесткими ограничениями. Если возникает дебетовое сальдо счета дивидендов, то есть налоговый кредит текущего года превышает вмененную величину подоходного налога, то остаток разрешается переносить вперед для

кредитования обязательств по подоходному налогу в последующие годы, но не более чем на три года. Здесь принято во внимание, что определение базы налогообложения только исходя из итогов одного года явилось бы некорректным по отношению к акционерам тех предприятий, которые финансируют инвестиции из акционерного капитала с целью получения в будущем дополнительной прибыли. В то же время отсутствие ограничений по срокам зачета уплаченного налога на прибыль (точнее, указанной выше его части) в счет подоходного налога может привести к значительным неточностям в учете доходов, а в некоторых особых случаях и к злоупотреблениям. В случае налогообложения получателей дивидендов-нерезидентов вопрос должен решаться в зависимости от наличия или отсутствия договоров об исключении двойного налогообложения и от содержания таких договоров при их наличии.

Для юридических лиц по таким же правилам удерживается налог с дивидендов, а затем у акционера – юридического лица удержанный налог с дивидендов должен приниматься к зачету по налогу на прибыль в том случае если рассматриваемое юридическое лицо является резидентом.

4.6. Порядок учета затрат

Выше были рассмотрены возможные последствия отличия издержек для целей налогообложения и экономических издержек, в частности издержек финансирования, для инвестиционных и финансовых решений фирмы. С точки зрения нейтральности налогообложения идеальным выбором при планировании налоговой системы было бы разрешение вычета из налогооблагаемой прибыли всех необходимых для ведения дела издержек, в том числе процентных платежей.

Однако в случае, когда все расходы, связанные с бизнесом (и, в частности, проценты), будут приниматься к вычету, могут

появиться трудности, порожденные возможным манипулированием величиной процентных ставок с целью ухода от налогообложения. Поэтому в таких случаях часто применяется правило недостаточной капитализации, чтобы снизить стремление к уменьшению налогооблагаемой базы путем искусственного повышения расходов на обслуживание долга.

Практика вычета процентных расходов без ограничений порождает стимулы к замещению долгом акционерного капитала, если ставка налогообложения процентного дохода ниже ставки налогообложения прибыли. Сравним две фирмы с одинаковой прибылью π до вычета процента, но с нулевой задолженностью и акционерным капиталом E - у одной, а у другой с нулевым акционерным капиталом и задолженностью в размере E собственным владельцам. Для наглядности допустим, что процентные платежи за период у второй фирмы совпадают с размером прибыли до вычета процента. В этой ситуации налогооблагаемая прибыль первой фирмы будет равна π , а вторая будет иметь нулевую налогооблагаемую прибыль. В случае, если ставка подоходного налога физических лиц на полученные проценты отличается от налога на прибыль корпораций в совокупности с налогом на дивиденды, доход после налогообложения владельцев второй фирмы будет превышать доход владельцев первой. При этом никакого отличия ни в характере деятельности фирмы, ни в степени контроля, ни в величине полного дохода до налогообложения не было.

Та же проблема возникает и в случае, если где-либо в мире применяется ставка налогообложения процентных доходов, которая ниже отечественной ставки налога на прибыль.

Для уменьшения потерь в налоговых доходах от недостаточной капитализации существуют различные подходы, связанные с ограничением задолженности или вычета процентов.

В частности, применяется правило, согласно которому расходы по выплате процентов (чистых процентов, то есть превышения процентных расходов над процентными доходами) ограничиваются фиксированной долей налогооблагаемого дохода в пределах действительного размера указанных расходов.⁵⁵ Рекомендуемая предельная доля составляет около 50%. Например, если налогооблагаемый доход до вычета расходов по процентам, но за вычетом всех остальных расходов составляет 150 ед., то налогоплательщик будет иметь право вычесть 75 ед. при установленном ограничении в 50%. Таким образом, налогоплательщик, у которого расходы на проценты составили 60 ед., будет иметь право вычесть их полностью, а тот, у кого эти расходы составили 80 ед., сможет вычесть в текущем году лишь 75 ед. Оставшиеся 5 ед. ему будет разрешено перенести на будущий год⁵⁶.

Таким образом, мы считаем целесообразным ограничение, в соответствии с которым расходы на выплату процентов могут вычитаться из налогооблагаемой прибыли только в преде-

⁵⁵ Имеются и другие варианты, например, введение ограничения на соотношение долга и активов, установление потолка процентной ставки или запрещение принимать к вычету долг между компаниями-участниками. Однако эти варианты представляются более сложными с точки зрения администрирования и к тому же они не всегда в достаточной степени эффективны в ограничении вычета процентов.

⁵⁶ Существуют экономические основания предполагать, что компании будут работать с применением предельной суммы. В таком случае мы будем иметь дополнительное преимущество от применения указанного правила, поскольку размер уменьшения налогооблагаемой базы за счет других форм трансфертного ценообразования (например, путем завышенной суммы роялти) будет ниже. Это означает, что увеличение трансфертной цены на производственные затраты уменьшит сумму расходов по процентам, которую можно принять к вычету без последствий для налогооблагаемой базы (или налоговых поступлений).

лах дохода от процентов плюс 50% чистой прибыли, рассчитанной без учета доходов или расходов от процентов. В то же время следует позволить перенесение невычитаемой суммы расходов на уплату процентов на будущие налоговые периоды.

Серьезной проблемой, связанной уклонением от налогообложения, является завышение затрат предприятия в учете. Одной из форм такого завышения является заключение фиктивных договоров о производстве работ или оказании услуг. Например, средства за якобы оказанные услуги перечисляются фирме, которая не предполагает продолжать свою деятельность до налоговой проверки. Деньги переводятся в наличную форму и далее возвращаются за вычетом вознаграждения за услуги по обналичиванию средств. В других случаях фиктивные договоры могут использоваться для перечисления средств аффилированным лицам в налоговых убежищах. Иногда завышение затрат принимает форму оплаты продукции другого предприятия, потребленной имеющими отношение к владельцам или руководителям фирмы физическими лицами. Доказать неправомерность отнесения на себестоимость таких расходов, как правило, невозможно. Однако некоторые способы использования услуг в целях занижения налогооблагаемого дохода можно сделать менее эффективными, если принимать к вычету такие услуги только том в случае, когда они оказаны фирмами, имеющими соответствующую налоговую историю и лицензию, получение и продление которой будет обусловлено полной и своевременной уплатой налогов⁵⁷. К таким услугам и работам относятся расходы на рекламу, на юридические услуги, услуги научно-исследовательского характера, консалтинг,

⁵⁷ Более подробно этот вопрос рассматривается в главе по налоговому администрированию.

маркетинг, строительство, ремонт. Кроме того, к фирмам, не имеющих налоговой истории, мы предлагаем применять удержание налога на прибыль у источника выплат с полной суммы платежа, но по более низкой ставке, чем ставка налога на прибыль. Точных критериев, какой должна быть эта ставка, не существует. Мы предлагаем установить ставку 15%. Поскольку аналогичная мера применяется и в отношении НДС, а кроме того организация этой формы уклонения от налогообложения требует определенных затрат, такая ставка нам представляется достаточной. Удержанный налог засчитывается фирмой-поставщиком как уплаченный. После полного учета затрат она может получить зачет налога или возмещение из бюджета. В этом случае фирма-покупатель может отнести на себестоимость указанные расходы, поскольку налог на прибыль с этих сумм уже уплачен.

Принятие такого порядка учета затрат сделает нецелесообразным использование предприятием схемы уклонения от налогообложения с помощью уплаты авансовых платежей, так как возмещение из бюджета будет причитаться после полного учета всех произведенных затрат. Такие предприятия вынуждены будут принимать порядок ежемесячного расчета налога и подачи отчетности. Это увеличит их издержки и издержки налоговых органов на начальном этапе функционирования, но в дальнейшем они могут получить преимущество от деятельности в отрасли, имеющей барьеры входа. Конечно, создание юридических барьеров не является мерой, повышающей эффективность экономики, но массовое уклонение от налогообложения вынуждает власти поддерживать высокие налоговые ставки, что, по нашему мнению помимо искажающего воздействия имеет последствия еще и с точки зрения справедливости (высокие эффективные налоговые ставки применяются к законопослушным налогоплательщикам).

Вычет расходов на рекламу. Расходы на рекламу являются легитимными затратами на ведение бизнеса. В настоящее время отнесение этих расходов на себестоимость резко ограничено с целью предотвращения злоупотреблений. Эти ограничения являются слишком жесткими и должны быть сняты. Вместо них следует ввести правило, согласно которому расходы на рекламные услуги, предоставленные предприятием, зарегистрированным в России, полностью принимаются к вычету из налогооблагаемой базы путем их капитализации и, затем, амортизации в течение трех - пяти лет. При этом расходы на рекламные услуги, предоставленные не зарегистрированным в России предприятием, должны подвергаться особенно жесткой проверке на обоснованность используемых цен. Кроме того, как уже указано выше, к этим услугам должны применяться все меры, направленные против использования фиктивных услуг для занижения налоговых обязательств предприятия.

Расходы на НИОКР. Как и расходы на рекламные услуги, расходы на НИОКР являются нормальными коммерческими издержками. Расходы на НИОКР также целесообразно капитализировать и позволять к вычету из налогооблагаемой базы по мере амортизации, например в течение 5 лет. Меры в отношении "сомнительных" услуг должны применяться также и в этом случае.

Ограничение правил амортизации автомобилей, других транспортных средств и жилья. Представительские расходы. В целях уменьшения возможностей уклонения от налога на прибыль и подоходного налога путем маскировки личных расходов под расходы, необходимые для бизнеса, следует ограничить вычет амортизации по некоторым активам, которые могут использоваться для личного потребления. А именно, для целей налогообложения амортизация жилья, легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов определяется

налогоплательщиком исходя из условной расчетной стоимости, равной 50% либо их первоначальной стоимости, либо, для некоторых активов, законодательно установленному лимиту стоимости, в зависимости от того, какая сумма является большей. Законодательно устанавливаемый лимит стоимости определяется таким образом, чтобы автомобили и микроавтобусы, не относящиеся к представительскому классу, амортизировались полностью. В 1998 году при внесении предложений о поправках в законодательство мы предлагали принять для легковых автомобилей условную расчетную стоимость равной 50% их стоимости или 750-кратному размеру минимальной оплаты труда, а для пассажирских микроавтобусов, соответственно, 50% их стоимости или 1200-кратному размеру минимальной оплаты труда. Однако минимальная оплата труда по нашему мнению является не лучшей единицей для расчета налоговых обязательств, целесообразно было бы установить ограничение, выраженное в денежных единицах, индексируемое с соответствием с инфляцией. Технически эту меру предлагается осуществить следующим образом. При вводе рассматриваемых активов в эксплуатацию они учитываются в составе основных средств по условно-расчетной стоимости, а остальная часть сделанных капитальных вложений финансируется из собственных средств предприятия. Мы предлагаем ввести для этой цели специальный субсчет счета "нераспределенная прибыль прошлых лет".

Нам представляется целесообразным запретить вычитаемость представительских расходов. Представительские расходы включают затраты на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) лиц, участвующих в деловых переговорах, их транспортное обеспечение, посещение культурно-зрелищных, развлекательных и иных мероприятий, организацию их досуга и отдыха, проведе-

ние оздоровительных мероприятий, буфетное обслуживание во время переговоров и мероприятий культурной программы, а также оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия (организации). К представительским расходам также относятся расходы предприятия на сотрудников (кроме расходов на заработную плату), участвующих в вышеперечисленных мероприятиях. Хотя вычет представительских расходов в теории считается разумным, но проконтролировать использование средств предприятия для личного потребления под видом представительских расходов практически невозможно, а степень заинтересованности акционеров в ограничении расходов администрации или возможности влиять на такие расходы во многих случаях крайне низка. На данном этапе запрещение вычета представительских расходов выглядит вполне приемлемой мерой, особенно с учетом предлагаемого нами смягчения налогового прессы во многих других случаях.

Деловые командировки. Расходы на деловые командировки должны приниматься к вычету, при ограничении величины транспортных расходов стоимостью проезда в экономическом классе, а расходов на проживание - стоимостью проживания в гостинице туристического класса. При этом бремя подтверждения делового характера командировки должно лежать на налогоплательщике.

Резервы по сомнительным долгам. Важным является также вопрос о разрешении формирования резерва по сомнительным долгам. Опыт показывает трудность выработки объективных критериев сомнительности долга. Поэтому в целях предотвращения возможности использования формирования такого рода резервов для уклонения от налога на прибыль, следует отменить возможность резервирования. Взамен целесообразно разработать порядок списания на убытки безнадежных долгов, определив четкие критерии безнадежности долга.

4.7. Обеспечение регулярности поступлений налога

С начала 1992 года действовала система уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль, причем с 1993 года - с индексацией на ставку рефинансирования ЦБ разницы между результатом по итогам квартала и фактически уплаченными авансовыми платежами. В настоящее время предприятия получили возможность выбора между уплатой авансовых платежей и ежемесячной уплатой налога на прибыль. Это снижает эффективную ставку налога вследствие отсутствия трехмесячного периода, в течение которого предприятие является кредитором бюджета. Однако такой порядок требует ежемесячного составления бухгалтерского баланса и соответствующих финансовых и других затрат.

Для предотвращения подобной непроизводительной растраты средств на ведение излишней отчетности нам представляется необходимым переход к ежемесячной уплате авансовых платежей по налогу на прибыль с ежегодным пересчетом налога по фактическим финансовым результатам с учетом индексации разницы между авансовыми и фактическими платежами налога по действовавшей ставке рефинансирования Центрального банка РФ. При переходе на учет реализованной продукции и прибыли по методу начислений возникает вопрос об особом порядке учета авансовых платежей в счет последующей поставки продукции (оказания услуг), получивших широкое распространение в российской экономике в связи с платежным кризисом. При использовании метода начислений налогоплательщик вынужден заплатить налог на прибыль с полной суммы авансового платежа, т.к. соответствующие расходы им еще не произведены. Чтобы сблизить сроки учета дохода и отнесения расходов на себестоимость, во многих странах вводится ряд исключений, касающихся учета текущих доходов по определенным видам авансовых платежей. В част-

ности, в ряде стран разрешается отложить учет авансового платежа за услуги как дохода, если период, в течение которого услуги будут предоставлены, не превышает двух лет. Отложить учет аванса за поставку продукции разрешается реже, причем отсрочка учета дохода прекращается, когда аванс покрывает стоимость товарно-материальных запасов и когда для выполнения заказа имеется достаточное количество готовой продукции. Разрешается отсрочка учета дохода, полученного как аванс за подписку на газеты, журналы и т.д., как членские взносы, как аванс по договору поручительства. При этом срок договора обычно ограничен.

В проекте Налогового Кодекса, внесенном в Государственную Думу 7 июня 1997 года, применительно к авансовым платежам моментом получения дохода для налогоплательщиков, использующих в налоговом учете метод начислений, обычно признается момент получения авансового платежа, даже если налогоплательщик еще не приобрел права на доход, связанный с этим платежом. Мы считаем, что следует определить момент получения дохода применительно к авансовым платежам менее жестко по отношению к налогоплательщикам. А именно, если согласно условиям сделки (договора) налогоплательщик получает доход до момента приобретения права на этот доход, моментом получения дохода признается день по прошествии определенного срока (например, одного месяца) с момента фактического получения платежа либо день приобретения налогоплательщиком права на этот доход, в зависимости от того, какой из этих дней наступит раньше. Причина такой отсрочки заключается в том, что при получении аванса в счет будущего выполнения работ в конце налогового периода, налогоплательщик может не успеть начать его расходовать, вынужден будет уплатить налог с полной суммы полученного аванса, в результате чего чистый от уплаченного налога оста-

ток может оказаться недостаточным для приобретения необходимых для выполнения договора ресурсов.

Для соблюдения справедливости в отношении тех налогоплательщиков, которые производят продукцию по долгосрочным договорам и реализуют товары, требующие длительного времени для их производства (такие как суда, самолеты, здания для использования в коммерческих и производственных целях и т.д.), получаемые ими авансы могут учитываться в составе их налогооблагаемых доходов по методу процента исполнения договора, который описывается ниже. Данное правило вводится для того, чтобы определение момента получения дохода по долгосрочному договору не зависело от момента получения авансовых платежей по данному договору. Необходимо предусмотреть, чтобы такая льгота распространялась только на платежи, получаемые налогоплательщиками по договорам на производство особой категории товаров - тех, которые не относятся к товарно-материальным запасам и на производство которых требуется более 12 месяцев. И, наконец, если стоимость долгосрочного договора превышает значительную сумму (например, 1 миллиард руб.), налогоплательщик должен получить разрешение налогового инспектора на применение в этом случае метода процента исполнения договора. Подобное правило облегчает работу налоговых служб, так как не все налогоплательщики, работающие по долгосрочным договорам, должны обращаться за разрешением в органы налоговой службы; последние, в свою очередь, получают своевременную информацию о наличии крупных долгосрочных договоров, к которым необходимо применять особые правила.

При использовании метода процента исполнения договора налогоплательщик определяет, на сколько процентов исполнен договор в данном налоговом году, умножает этот процент на

общую стоимость договора и указывает полученную сумму в составе валового дохода за этот год. Для того, чтобы рассчитать процент исполнения договора, налогоплательщик сравнивает суммы, выделенные под договор и освоенные в течение налогового года, с предварительной общей суммой расходов по договору (процент исполнения договора в году $A = \frac{\text{фактические расходы по договору в году } A}{\text{предварительная общая сумма расходов по договору}}$).

Учитывая, что налогоплательщик, применяющий метод процента исполнения договора, может неверно указать предварительную общую сумму расходов по договору (так, он может дать заведомо неверные цифры, с тем чтобы завысить или занижить сумму, включаемую в состав облагаемого дохода), по завершении договора целесообразно применять так называемое правило обратной оценки. Согласно этому правилу налогоплательщик должен делать перерасчет своего налогового обязательства за каждый год путем сравнения годовых расходов с окончательной суммой расходов по договору. Затем налогоплательщик либо уплачивает пени, либо получает проценты, начисляемые на разницу между суммой налога, уплаченной в каждом году, и пересчитанной суммой налогового обязательства за этот год.

Поскольку на величину процента исполнения договора за год непосредственно влияет сумма годовых расходов по договору, указываемая налогоплательщиком, последний может быть склонен смешивать расходы, понесенные при производстве товаров по данному договору, с расходами, связанными с другими аспектами его хозяйственно-экономической деятельности, принимаемыми к вычету в данном году, с тем чтобы завысить или занижить суммы, включаемые в облагаемый доход за этот год. Следует законодательно закрепить положения, согласно которым расходами по договору должны признавать-

ся только прямые расходы на рабочую силу и материалы, понесенные при производстве товаров, предусмотренных долгосрочным договором.

4.8. Суммирование прибылей и убытков от разных видов деятельности и полученных (понесенных) в разные периоды времени

Следует сохранить разрешение суммирование убытков с прибылью, полученной в течение последующих пяти лет. Однако целесообразна отмена ограничения на ежегодное суммирование только двадцати процентов убытков с прибылью соответствующего года. Разрешение суммирования прибылей и убытков по основной деятельности и внереализационным операциям должно быть ограничено. Это необходимо для предотвращения уклонения от налога путем выделения в отдельные виды деятельности (с последующим уменьшением прибыли по основной деятельности на возникшие здесь убытки) той экономической активности, затраты по осуществлению которой не подлежат вычету из налогооблагаемой прибыли.

Точно так же следует ограничить активами одного вида разрешение суммирования прироста капитальной стоимости непроизводственных активов с уменьшением их стоимости. Для производственных активов может быть разрешено суммирование прироста капитальной стоимости одних видов активов с уменьшением стоимости других видов.

Увеличение срока переноса убытков вперед, а также предоставление возможности переноса убытков назад мы считаем на данном этапе нецелесообразным.

4.9. Льготы, вычеты, налоговые каникулы, налоговые кредиты.

Следует также расширить базу налога на прибыль предприятий, отменив ряд льгот, включая налоговые каникулы и иные специальные меры. Система будет в большей степени приближена к нейтральной в отношении инвестиций и станет легче в плане администрирования, если налогооблагаемая база будет предельно широкой, но при этом правильно измеряемой.

Кроме льгот по прибыли, направляемой в резервные фонды; по прибыли предприятий, в которых работает более 50% инвалидов; по прибыли музеев, библиотек, домов культуры; по прибыли, направляемой на развитие средств связи; по прибыли предприятий лесного хозяйства, организаций Пенсионного фонда РФ; по прибыли редакций; по прибыли банков, полученной от предоставления целевых кредитов на срок более трех лет предприятиям на капитальные вложения, следует также отменить:

- 1) льготы по прибыли, полученной от сельскохозяйственного производства и предприятий коммунального хозяйства,
- 2) льготы, предоставляемые предприятиям по признаку принадлежности к обществам инвалидов, предприятиям, принадлежащим общественным организациям, религиозным объединениям и предприятиям, находящиеся в их собственности, с заменой льгот прямыми ассигнованиями из бюджета,
- 3) разрешение вычета из налогооблагаемой базы затрат на инвестиции, путем применения порядка ускоренной амортизации.
- 4) льготу по дивидендам, выплачиваемым предприятиями физическим лицам, в случае их инвестирования внутри предприятия.

В отношении пожертвований на благотворительные цели можно сохранить существующие ограничения. При этом необходимо ограничение на вычет благотворительных пожертво-

ваний из базы налогообложения: уменьшение налогооблагаемой прибыли за счет благотворительных пожертвований не должно превышать 3%. Однако вариантом решения этого вопроса может быть запрещение вычета благотворительных расходов на уровне корпорации. Возможно предоставление льгот в отношении благотворительных пожертвований при налогообложении физических лиц с эквивалентным ограничением максимально возможного сокращения налоговой базы. Такая мера, в частности, может уменьшить масштабы осуществления рекламы под видом благотворительности.

4.10. Ставки налога

Ставку налога на прибыль мы предлагаем установить на уровне 35% для всех видов доходов, причем ставка налогообложения доходов физических лиц в совокупности с отчислениями на социальное страхование должна быть установлена на уровне ставки налога на прибыль. Снижение ставки налога до 30% не должно было бы в долгосрочной перспективе привести к падению доходов бюджета, если будет принят весь комплекс мер, направленных на расширение налогооблагаемой базы, устранение неоправданных льгот, снижение числа лазеек в налоговом законодательстве и создание препятствий для незаконного уклонения от налогообложения прибыли. Однако в краткосрочном периоде на время адаптации налогоплательщиков и налоговых инспекторов к новому порядку уменьшение поступления налогов весьма вероятно, что представляется, по нашему мнению, недопустимым в условиях острого бюджетного кризиса. Облегчение налогового бремени налогоплательщиков будет достигнуто за счет либерализации условий амортизации и учета необходимых для бизнеса затрат.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Изменения в технике взимания налога на прибыль и его динамика в 1992-1998 годах

1. Налог на прибыль в 1991 году и налоговая реформа 1992 года

Принятые в 1990 году Закон СССР "О налогах с предприятий" и Закон "О порядке его применения на территории" предполагали, что предприятия всех отраслей народного хозяйства за исключением отдельных видов плательщиков, имеющих другие размеры ставок, при рентабельности, не превышающей установленный предельный уровень, уплачивали налог на прибыль в союзный бюджет в размере 22% прибыли, а в государственные бюджеты союзных и автономных республик и в местные бюджеты - в пределах не выше 23% прибыли (включая плату за трудовые и природные ресурсы). При этом распределение налогов, зачисляемых в бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты, устанавливалось на основе соглашения между республиками.

В законе о налогах с предприятий предусматривалась резкая прогрессивность шкалы налоговых ставок. Прибыль, обусловливающую превышение рентабельности предприятия над установленным предельным уровнем, предполагалось облагать налогом в следующем порядке: по ставкам 80% при превышении этого уровня до 10 пунктов и 90% при превышении свыше 10 пунктов. В 1991 году предельный уровень рентабельности принимался в удвоенном размере по отношению к фактическому среднеотраслевому уровню. Средние фактические размеры рентабельности в процентах к себестоимости были установлены в размере от 20% - 25% (промышленность) до 40% (связь, издательская деятельность). Торговле и общественному питанию была установлена средняя рентабельность 4% по от-

ношению к товарообороту. Легкой и пищевой промышленно-сти средняя рентабельность устанавливалась республиканскими органами власти.

Для отдельных плательщиков законом устанавливались специальные ставки налога на прибыль. Для совместных предприятий с участием иностранного капитала устанавливались пониженные налоговые ставки (при доле иностранного участника более 30%).

Пониженная ставка (35%) была установлена для предприятий потребительской кооперации, объединяемых Центросоюзом, для общественных и религиозных организаций, а также их предприятий. Для производственных кооперативов ставки налога устанавливались Верховными Советами союзных республик (не выше 45%). Причем для кооперативов торгово-закупочных, общественного питания, посреднических и зрелищных ставки могли быть выше. Кроме того, ставки дифференцировались в зависимости от вида деятельности кооператива, условий материально-технического снабжения и реализации продукции (работ, услуг), ценообразования, соотношения числа членов кооперативов и лиц, привлекаемых к работе в кооперативе по найму.

Для сельскохозяйственных предприятий независимо от форм собственности, для предприятий коммунального хозяйства ставки налогов устанавливались Верховными Советами союзных (автономных) республик, для предприятий местного хозяйства, относящихся к коммунальной собственности - местными Советами народных депутатов (не выше 45%).

Половина налога, взимаемого с финансовых организаций, предприятий с участием иностранного капитала, должна была зачисляться в союзный бюджет, остальная часть в бюджеты союзных и автономных республик и местные бюджеты. Предприятия потребительской кооперации, общественных органи-

заций, местного хозяйства и колхозы должны были уплачивать налог в местные бюджеты.

27.12.1991 был принят Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций". Он действует и в настоящее время (в редакции от 31.12.1995 г.). По нему налог на прибыль уплачивается всеми предприятиями, которые являются юридическими лицами, включая предприятия с иностранными инвестициями и бюджетные предприятия (по действовавшему в 1991 году союзному законодательству последние не платили налог на прибыль), а также подразделения предприятий, имеющие отдельный баланс и расчетный счет. Особый порядок действует в отношении предприятий железнодорожного транспорта, связи и (с 1 июля 1992 года) предприятий газового хозяйства. Прибыль от реализации собственной сельскохозяйственной продукции и (с 1 июля 1992 года) охотохозяйственной продукции не облагается налогом.

База налогообложения. Налогообложению подлежит прибыль предприятий, которая складывается из прибыли от реализации продукции предприятия, основных фондов и иного имущества и доходов от внереализационных операций за вычетом расходов на эти операции. Прибыль от реализации продукции равна выручке от реализации продукции (без налога на добавленную стоимость и акцизов), уменьшенной на величину затрат на производство и реализацию, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с Положением о составе затрат, утвержденным постановлением Правительства от 5.08.92 № 552.

В случае бартера или продажи продукции по ценам не выше себестоимости для целей налогообложения выручка рассчитывается по рыночным ценам. Эта норма была введена в целях борьбы с одной из форм уклонения от налога, которая приняла массовый характер, - передачей продукции по низким

или нулевым ценам с последующим получением от получателя той или иной компенсации, а также занижением цен по договоренности, например, в сделках с дочерними компаниями или между фирмами, фактически принадлежащими одному владельцу. Первоначально предполагалась публикация сложившихся цен для целей налогообложения, но уже в Законе "О внесении изменений..." от 16 июня 1992 года задним числом этот порядок был отменен как нереалистичный.

В случае реализации основных фондов, нематериальных активов и МБП (малоценных и быстроизнашиваемых предметов) налогом облагается разница между ценой продажи и остаточной стоимостью имущества.

Доходы (расходы) от внереализационных операций складываются из доходов от долевого участия в деятельности других предприятий, сдачи имущества в аренду, дивидендов, процентов, штрафов (кроме бюджетных санкций).

Законом от 16 июля 1992 года было введено увеличение валовой прибыли на сумму средств, перечисляемых покупателями продукции в специальные фонды предприятий. Эта норма вводилась с целью пресечения одной из форм уклонения от налогообложения, когда реализация продукции оформлялась договором по минимальной цене, а оставшая сумма перечислялась в специальные фонды.

Валовая прибыль для целей налогообложения уменьшается на суммы доходов (прибыли), по которым установлен особый порядок обложения. Так, доходы по ценным бумагам, принадлежащим предприятию, и доходы от долевого участия в деятельности других предприятий на территории РФ облагаются по ставке 15%.

Было разрешено создание резервных фондов размером не более 25% уставного фонда, отчисления в которые (не более

50% налогооблагаемой прибыли) могут уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Покрытие убытка, полученного предприятием, разрешается за счет прибыли, освобожденной от уплаты налога, в течение последующих 5 лет (если полностью использованы резервные фонды).

Доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ и облагаются в совокупности с выручкой, полученной в рублях. На основании "Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" остатки средств предприятия по валютным счетам, активы в иностранной валюте, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранной валюте отражаются в отчетности в российской валюте путем пересчета по официальному курсу на последнее число отчетного месяца.

Фактически это положение в 1992 - 1994 годах означало включение в состав облагаемых доходов от внереализационных операций курсовой разницы, возникающей у предприятий, имеющих валютно-номинированные активы и пассивы, вследствие текущих изменений курса рубля. В условиях высокой инфляции и соответствующего снижения курса рубля отсутствие какой-либо индексации номинального прироста стоимости активов и пассивов в иностранной валюте, выраженной в рублях, явилось серьезным фактором усиления налогового бремени на предприятия экспортного профиля и те предприятия, которые стремились обезопасить свои сбережения от инфляции, имея валютные активы. Причем фактом возникновения налоговых обязательств предприятия перед государством являлась не продажа валюты, а представление в налоговые органы отчета по налогу на прибыль. Иными словами, облагались не эффективные приросты капитальной стоимости активи-

вов, а потенциальные (нереализованные). В конце 1994 года данный порядок был отменен.

С 1992 года заработная плата полностью отражается в учете в составе себестоимости продукции. Но при этом в России существует не свойственная другим странам норма, связанная с уплатой налога на прибыль с сумм превышения оплаты труда над нормируемой величиной. Помимо того, что такая практика искажает базу налогообложения, она еще и увеличивает издержки фирмы на оплату труда администрации и квалифицированных специалистов, поскольку спрос на их услуги отличается низкой эластичностью, а предложение довольно эластично - теневая деятельность обеспечивает высокие доходы, а смена профессии стала в России обычным делом. В сфере услуг, где основную долю затрат составляет заработная плата, проблема является особенно острой (См.: *Некоторые вопросы налогообложения...*, 1992).

Объем заработной платы, превышающий четыре минимальных оклада, увеличенных в соответствии с числом работников, в 1992 году облагался налогом на прибыль. По сравнению с порядком, действовавшим в бывшем Союзе ССР, порядок, определенный в российском законе, являлся шагом в направлении дальнейшей либерализации хозяйственной деятельности. Отмена какой-либо привязки к оплате труда в прошлом периоде, отмена отраслевых различий, установление норм, связанных с размером минимальной оплаты труда, который хотя бы частично учитывал изменение цен, создавало (по сравнению с прежним законодательством) возможности более справедливого вознаграждения работников и стимулирования труда. Первоначально валовая прибыль увеличивалась на сумму превышения над четырехкратным минимумом оплаты труда, умноженным на среднесписочную численность работни-

ков. При этом убыточные предприятия и предприятия, имеющие льготы по налогу на прибыль, налога не платили.

В 1992 году происходило активное формирование основ российской налоговой системы, заложенных, как отмечалось выше, законами Российской Федерации, принятыми в конце 1991 года. Наряду с утвержденным Министерством финансов РФ от 20 марта 1992 г. Положением "О бухгалтерском учете и отчетности в РФ", установившим единые методологические основы бухгалтерского учета на территории РФ, важным элементом совершенствования налоговой системы явилось принятие 5 августа 1992 года "Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли", введенного в действие с 1 июля 1992 года.

Порядок отнесения затрат на себестоимость является важным элементом исчисления налога на прибыль. Излишние ограничения в этом вопросе увеличивают налогооблагаемую базу и могут исказить результаты деятельности предприятия. В соответствии с принятым Положением, затраты, образующие себестоимость продукции, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

В элементе "Материальные затраты" отражается стоимость приобретаемых сырья и материалов, запасных частей, износа средств труда, не относимых к основным фондам, износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями, природного сырья, топлива, покупной энергии, потерь от недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

В элементе "Затраты на оплату труда" отражаются затраты на оплату труда, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, и компенсации в пределах норм, предусмотренных законодательством.

В себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются выплачиваемые работникам предприятия в денежной и натуральной формах премии за счет средств специального назначения и целевых поступлений, материальная помощь - оплата дополнительно предоставляемых сверх предусмотренных законодательством отпусков, оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, оплата путевок на лечение и отдых и другие аналогичные выплаты и затраты.

В элементе "Отчисления на социальные нужды" отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции.

В элементе "Амортизация основных фондов" отражается сумма амортизационных отчислений по основным фондам, исчисленная исходя из их балансовой стоимости в пределах утвержденных норм, включая и ускоренную амортизацию.

Действующее в настоящее время Положение "О порядке начисления амортизационных отчислений по основным фон-

дам в народном хозяйстве" было введено в действие с 1 января 1991 года, а "Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в Российской Федерации", на основании которых производится отнесение на себестоимость износа основных средств, были утверждены еще раньше Постановлением Совета Министров СССР 22 октября 1990 года. Разумеется, нормы этих документов не могли учитывать ни возникшей в дальнейшем инфляции, ни изменений в ценах на отдельные виды фондов и порядка их использования.

Разрешалась ускоренная амортизация активной части основных фондов, используемых для увеличения выпуска вычислительной техники, прогрессивных видов материалов и оборудования, расширения экспорта. Однако возможность применения предприятиями ускоренной амортизации была ограничена необходимостью согласования с Госпланом СССР или госпланами союзных республик.

Помимо ускоренной амортизации, тогда же было разрешено малым предприятиям дополнительно списывать как амортизационные отчисления до 20% первоначальной стоимости основных фондов в первый год их эксплуатации. В соответствии с постановлением СМ РСФСР от 18 июля 1991 года № 406 "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР" для малых предприятий эта норма была увеличена до 50%.

Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 1991 года № 60 с 1 января 1992 года предприятиям было предоставлено право вводить индексацию амортизационных отчислений в связи с происшедшим изменением цен с коэффициентом 2.0 по основным фондам, введенным в эксплуатацию до 1 января 1992 года, с последующим отнесением этих сумм на резервы предстоящих расходов и платежей. Но с 1 июля 1992 года Постановлением Правительства РФ от 14 августа 1992 года № 595 индексация была отменена в связи с переоценкой основ-

ных фондов. На основании этого постановления разрешается применение повышающих коэффициентов амортизации (ускоренная амортизация) предприятиями, реализующими значительные инвестиционные программы по техническому перевооружению производства, по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ.

Следует заметить, что название "ускоренная амортизация" для сложившейся практики не совсем корректно, по-существу это обычная линейная амортизация с пропорционально увеличенной нормой. В мировой практике принята ускоренная амортизация по принципу сокращающегося остатка.

К элементу "Прочие затраты" относятся налоги, сборы, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ, по обязательному страхованию производственных фондов, и отдельных категорий работников, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, платежи по кредитам в пределах ставок, установленных законодательством, затраты на командировки по установленным нормам, плата сторонним предприятиям за подготовку и переподготовку кадров, затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду, износ по нематериальным активам, отчисления в ремонтный фонд, и другие затраты.

Оплата процентов по ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств, на приобретение основных средств и нематериальных активов, а также по просроченным и отсроченным ссудам осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Ставки налога. В 1992 году ставка налога на прибыль составляла 32%, за исключением прибыли от посреднических операций, а также прибыли бирж и брокерских контор, для которых была установлена ставка 45%. Сельскохозяйственные

производители не платили налог на прибыль. Дивиденды по акциям, проценты по облигациям и другим ценным бумагам облагаются у источника выплаты по ставке 15%.

Доля налога на прибыль, зачисляемая в бюджеты субъектов Российской Федерации на основании Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", определялась при утверждении закона о федеральном бюджете на соответствующие годы.

Льготы по налогу. Налоговые льготы делятся в законе на три части: уменьшение налогооблагаемой прибыли на суммы, направленные на перечисленные в законе цели; понижение ставки налога для определенных видов предприятий; полное освобождение от уплаты налога конкретных видов объединений и организаций.

Перечень льгот довольно велик и несколько раз дополнялся законами о внесении изменений и указами, поэтому в данной работе целесообразно остановиться лишь на льготах, затрагивающих значительное число предприятий, видов деятельности и видов платежей.

Изменение льгот, связанных с капитальными вложениями, происходило следующим образом: в Законе от 27.12.91 года разрешалось уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, направленные на вложения в производственные мощности для ряда отраслей (нефтяной, угольной, конверсионных предприятий, производство медицинской техники, медикаментов, продовольствия и оборудования для переработки продуктов питания, товаров народного потребления). С 1 октября 1992 года Законом от 16.07.92 г. к этому списку присоединены техническое перевооружение производства в остальных отраслях и реконструкция объектов социальной инфраструктуры.

Из большого числа льгот по налогу на прибыль особо следует выделить порядок, в соответствии с которым налогом не

облагается прибыль, использованная предприятиями на содержание находящегося на их балансе жилья и другой социальной инфраструктуры. Это, пожалуй, одна из немногих действительно оправданных льгот, вызванная необходимостью поэтапного перехода к коммерциализации жилья, которое традиционно в России и других государствах бывшего СССР являлось для населения фактически бесплатным. Такой порядок позволяет несколько сгладить фактические различия в степени отягощенности различных предприятий социальной инфраструктурой.

К числу рациональных льгот следует также отнести разрешение уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, используемые предприятиями на благотворительные цели в размерах до 3% облагаемой прибыли, а также порядок освобождения от налога прибыли, направляемой на погашение убытков прошлых лет (в течение последующих пяти лет).

Прибыль уменьшается также на 30% от величины капитальных вложений, направленных на природоохранные мероприятия. С 1 июля 1992 года уменьшается прибыль на суммы, направленные на развитие средств связи, на ряд затрат, связанных с пенитенциарной системой, на суммы дивидендов физическим лицам при инвестировании этих средств внутри предприятия, на перевооружение и реконструкцию производства, включая НИОКР, а также на перевооружение и реконструкцию объектов социальной инфраструктуры.

В 1992 году существовало множество налоговых льгот для инвестиций, предоставление которых зависело от вида деятельности, типа и размера предприятия и т.д. Анализ их использования показывает очевидную неэффективность подобных льгот. Их применение вызвало формирование различных фактических ставок налога на прибыль на различных предприятиях и в различных секторах, что искажало экономические

критерии распределения ресурсов. Кроме того, они создавали многочисленные лазейки в нормативных документах, позволяющие практически любому предприятию уменьшать уровень налоговых изъятий. В этой связи важным представляется порядок, согласно которому общая сумма предоставленных предприятию льгот не может уменьшать фактическую сумму налога на прибыль больше, чем на 50%.

Льгота для малых предприятий в части средств, направленных на развитие основных фондов, новой техники и технологий, фактически дублирует с 1 октября 1992 года аналогичную льготу для всех предприятий. Кроме льготы, относящейся к капитальным вложениям, малые предприятия, производящие товары народного потребления, строительные материалы, строительные и ремонтно-строительные работы, а также производящие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию (если доля данных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки), имеют право не платить налог на прибыль в первые два года с момента регистрации. (Этот порядок приводит к многочисленным фактам ухода от налогов, поскольку через два года фирма может ликвидироваться и регистрироваться заново).

Как уже отмечалось, уменьшенная на 50% ставка налога применяется для предприятий, где инвалиды и пенсионеры составляют не менее 70%. Наличие такой льготы, на первый взгляд, служит целям социальной справедливости. Но при этом необходимо учитывать, что круг предприятий, состоящих практически только из инвалидов и пенсионеров и при этом эффективно функционирующих, объективно ограничен. Взамен такой льготы следовало бы ввести льготу для предприятий в части платежей в Пенсионный фонд и Фонд социального страхования на каждого занятого пенсионера и инвалида.

Кроме того, существует значительное число льгот, связанных с социальными проблемами (для организаций инвалидов, пенсионного фонда, религиозных организаций, психоневрологических больниц и т.д.), а также льгота для образовательных учреждений в части сумм, направленных на обеспечение и развитие образовательного процесса.

Предоставляется также льгота ликвидаторам последствий чернобыльской катастрофы, а с 1 января 1994 года по Указу Президента № 2270 - также ликвидаторам последствий других радиационных катастроф.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Плательщики налога на прибыль должны самостоятельно на основании бухгалтерского учета определять сумму налога. Кроме того, они должны рассчитывать сумму налога на следующий квартал и в начале квартала подавать в налоговые органы соответствующую справку. На основании предполагаемой прибыли должны уплачиваться авансовые взносы налога. С 1 января 1992 года авансовые взносы следовало платить в размере 1/6 от прибыли за квартал до 10 и 25 числа каждого месяца (для предприятий с иностранными инвестициями определен особый порядок). Однако в 1992 году не существовало никаких санкций за неуплату авансовых платежей, если объявлялась нулевая предполагаемая прибыль, чем пользовалось большое число предприятий для перенесения уплаты налога на возможно более поздний срок, что в условиях высокой инфляции давало им немалый выигрыш и приводило к потерям доходов бюджета.

Предприятия с иностранными инвестициями платят авансовые взносы четыре раза в год, исходя из предполагаемой годовой суммы налога.

Динамика поступлений налога. Налог на прибыль за I квартал 1992 года составил наибольшую часть (40,1%) всех налоговых поступлений предприятий (6,7% ВВП).

Впрочем, определенная часть этих поступлений была обусловлена проведенной переоценкой запасов. Запасы готовой продукции были переоценены по состоянию на начало года, и половина величины переоценки подлежала перечислению в бюджет.

Общие налоговые поступления за II квартал выросли до 21,3% ВВП (в I квартале - 16,7%). Рост поступлений налога на прибыль, который продолжался до июля 1992 года (9,9% ВВП), объясняется во многом тем, что после либерализации цен в народном хозяйстве наблюдалась аномально высокая рентабельность, т.к. предприятия не имели возможности переоценивать затраты, которые быстро обесценивались в результате высокой инфляции. Это касалось и запасов материальных ресурсов, накопленных до либерализации цен. Часть затрат осуществлялась по-прежнему в старых ценах. В результате в первом полугодии доля налога на прибыль составила 44% всех налоговых поступлений.

В третьем квартале доля поступлений налога на прибыль (8,7% ВВП или 38% налоговых поступлений) снизилась за счет уменьшения инфляционного обесценения текущих затрат предприятий и проведения переоценки основных фондов в начале второго полугодия и соответствующего снижения рентабельности. Общая сумма налоговых поступлений за 9 месяцев составила 23,0% ВВП.

Поступления налога на прибыль в четвертом квартале сохранились на уровне третьего квартала - 8,7% ВВП, хотя их доля в доходах бюджета снизилась до 30,7%.

За 1992 год общая сумма налоговых поступлений составила 28,3% ВВП. В последнем квартале наблюдался рост налоговых поступлений. Июльские изменения налогового законода-

тельства, ограничивающие возможности легального уменьшения налогов, были опубликованы с опозданием и поэтому реальное увеличение сбора налогов пришлось на последние 3 месяца. В структуре налоговых поступлений за год можно отметить уменьшение доли налога на прибыль до 31,6% после роста в I полугодии. Всего поступления налога на прибыль за 1992 год составили 8,9% ВВП.

Интересно отметить наблюдавшийся в 1992 году рост доли поступлений налога на прибыль в ВВП в первые месяцы, следовавшие за окончанием каждого квартала. Так, например, с 6-8% месячного ВВП в январе-марте доля налога выросла до 16,5% месячного ВВП и 12,3% в апреле и мае 1992 года соответственно. Июльские поступления налога на прибыль составили 11,1% (в июне - 6,8%), а октябрьские - 13,4% месячного ВВП (в августе 7,8%, в сентябре -5,8% ВВП). Начиная с 1993 года такие скачки не отмечаются, наоборот, наблюдается тенденция к росту поступлений налога в конце квартала. Причина этого заключается в изменениях порядка уплаты авансовых платежей по данному налогу.

2. Налог на прибыль в 1993 году

База налога. Законом от 22 декабря 1992 года с 1 января 1993 года был определен порядок включения в доходы от вне-реализационных операций сумм, полученных безвозмездно от других предприятий. С этого же срока налог с суммы превышения расходов на оплату труда рассчитывается отдельно от валовой прибыли, поэтому его уплачивают и предприятия, получившие убытки. Превышение фондом оплаты труда удвоенной нормируемой величины в 1993 году облагалось по ставке 50%.

Ставки налога. Ставки налога на прибыль не претерпели изменений в 1993 году. Для банков с 1 января 1993 года дохо-

ды по ценным бумагам и доходы от долевого участия в деятельности других предприятий на территории РФ стали облагаться по ставке 18%.

Льготы по налогу. В 1993 году были изменены налоговые льготы по налогу на прибыль, в частности, были освобождены от налога суммы, направляемые на финансирование капитальных вложений не только производственного, но и непроизводственного назначения. С 1 января 1993 года эта льгота распространяется на финансирование всех капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения и на погашение кредитов, направляемых на эти цели, при условии полного использования амортизационных отчислений.

Уменьшение прибыли на сумму взносов на благотворительные цели ограничено перечнем организаций-адресатов перечислений и долей в налогооблагаемой прибыли. До 1 января 1993 года эта доля составляла 2%, затем была увеличена до 3%, а при направлении взносов в черномыльские благотворительные организации - до 5%.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Важным новшеством стало введение порядка доплаты в бюджет суммы процентов в размере ставки рефинансирования Центрального Банка РФ, начисленных на разницу между внесенными авансовыми платежами по налогу на прибыль и фактической величиной налога.

Законом от 22 декабря 1992 года "О внесении изменений..." с 1 января 1993 года установлен порядок уточнения разницы между авансовыми взносами и фактически полученной прибылью. В целях противодействия занижению авансовых платежей разница между величиной, подлежащей взносу в бюджет по фактической прибыли, и авансовыми взносами индексируется исходя из ставки рефинансирования, устанавливаемой в истекшем квартале ЦБ России.

Если же не позднее, чем за 20 дней до окончания квартала, подается перерасчет в налоговую инспекцию и уплачивается разница, то финансовые санкции не применяются. При изменении в течение квартала предполагаемой прибыли плательщик по согласованию с финансовым органом может пересматривать сумму предполагаемой прибыли и авансовых взносов в бюджет налога на прибыль и представлять справки об этих изменениях не позднее чем за 20 дней до окончания отчетного квартала. При внесении изменений в размер предполагаемой прибыли в финансовый орган по месту нахождения предприятия должны быть представлены основания (изменение производственных показателей, цен и т.д.) для осуществления этих изменений (Письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 13 апреля 1993 г. №№ ЮУ-4-01/53н, 04-02-01 "О порядке определения и полноты перечисления в бюджет разницы между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли и авансовыми взносами налога на прибыль, уточненной на сумму, рассчитанную исходя из процента за пользование банковским кредитом, установленного в истекшем квартале Центральным банком Российской Федерации").

Таким образом, при отсутствии наказания за неуплату авансовых платежей, многие предприятия платили всю сумму налога в сроки, установленные для окончательных расчетов с бюджетом по квартальным платежам налога на прибыль: в начале 1993 года предприятия перерасчет предполагаемой прибыли подали в марте и в марте-апреле уплатили налог, как за 1992 год, так и за 1 квартал 1993 года. В дальнейшем же, столкнувшись с необходимостью обосновывать изменение обстоятельств, многие предприятия стали предпочитать платить аванс своевременно.

Динамика поступлений налога. Поступления налога на прибыль снизились в январе 1993 года до 7% ВВП, а их доля в

величине налоговых поступлений - до 26,3%. На такую динамику повлияла, в частности переоценка основных фондов, но уже к марту поступления налога на прибыль стабилизировались на уровне 12% ВВП (39,2% налоговых поступлений).

В дальнейшем на протяжении 1993 года доля налога на прибыль в структуре налогов существенно не менялась, сохраняясь на уровне около 42%, так как в главных чертах сохранялось неизменным налоговое законодательство. Величина налога на прибыль в процентах ВВП была наибольшей в апреле (12,8%), а к концу года постепенно, но существенно уменьшилась (до 10,3%). Всего налоговые поступления составили 24,5% ВВП. Увеличение поступлений в апреле во многом объясняется введением с 1993 года порядка уточнения недоперечисленных авансовых платежей на ставку процента ЦБ, т.к. годовой баланс предъявляется предприятиями в налоговую инспекцию до марта, а баланс за 1 квартал - в апреле.

Помесячные поступления налогов сильно колебались, однако по сравнению с 1992 годом наблюдается некоторое снижение колебаний величины налога на прибыль в первый месяц каждого квартала. Это объясняется определенной адаптацией предприятий к введению штрафных санкций за занижение авансовых платежей.

3. Налог на прибыль в 1994 году

Изменения налоговой системы на 1994 год были определены в пакете декабрьских (1993 года) Указов Президента.

База налога. Одним из наиболее важных изменений, осуществленных в соответствии с Указом Президента № 2270, является распространение с 1 января 1994 года налога на прибыль на банки, кредитные учреждения и страховые организации.

С 1 января 1994 года был повышен размер необлагаемых налогом на прибыль расходов предприятий на оплату труда до шестикратного размера минимальной оплаты труда. Уплата этого налога стала обязательной для всех предприятий независимо от наличия льгот и результатов деятельности (кроме сельскохозяйственных предприятий).

Указ Президента № 1677 от 1 августа 1994 года разрешает для расчета налога на прибыль применять фактическую цену реализации ниже себестоимости продукции, если предприятие длительное время не могло реализовать свою продукцию или если сложившиеся рыночные цены оказались ниже себестоимости. В данном указе также устанавливается порядок определения цены продукции для целей налогообложения при безвозмездной передаче или обмене продукцией, который учитывает цены предшествующих реализаций. При этом исчисленная цена не должна быть ниже себестоимости. Законом "О внесении изменений..." от 3 декабря 1994 года это положение указа после уточнения и корректировки было закреплено в законе о налоге на прибыль.

Законом "О внесении изменений..." от 3 декабря 1994 года допускается не включение в доходы от внереализационных операций сумм, полученных безвозмездно от других предприятий для передачи ряда объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления, а также органами государственной власти и объединениями предприятий на развитие производственной и непроизводственной базы, а также оборудования, получаемого предприятиями ряда отраслей для определенных целей.

С 10 декабря 1994 года на основании закона от 3 декабря 1994 года валовая прибыль в целях налогообложения уменьшается/увеличивается на суммы отрицатель-

ных/положительных курсовых разниц, образовавшихся в результате изменения курса рубля.

Переоценка основных фондов проводилась по состоянию на 1 января 1994 года. В соответствии с письмом Министерства финансов РФ № 147 от 13 декабря 1993 года при применении с 1 января 1994 года повышающих или понижающих коэффициентов на издержки производства или обращения относится сумма амортизации, определенная по утвержденным нормам с учетом применяемых коэффициентов.

Постановление Правительства РФ № 967 "Об использовании механизма и переоценке основных фондов" от 19 августа 1994 года разрешило до переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1995 года применять, начиная с 1 июля 1994 года, индексацию амортизационных отчислений в соответствии с индексом инфляции, публикуемым государственными органами статистики.

Применение ускоренной амортизации активной части производственных и основных фондов разрешено для высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин на основании перечня, устанавливаемого федеральными органами исполнительной власти. Только в случае необходимости применения коэффициента ускорения, превышающего 2, требуется согласование с финансовыми органами субъектов Российской Федерации. В данном постановлении сохранены требования о целевом назначении амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом.

Новый порядок применения ускоренной амортизации уменьшил зависимость предприятий от чиновников органов исполнительной власти. Введение единого для всех перечня позволяет воспользоваться льготой, исходя из строго формальных оснований. Новый порядок предусматривает помощь в условиях инфляции отраслям с высокой капиталовооружен-

ностью, то есть служит целям повышения горизонтальной справедливости налогообложения.

В отношении малых предприятий в указанном постановлении сформулировано право в целях обновления машин и оборудования списывать как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов в первый год функционирования малого предприятия. В этой норме содержится противоречие в самой формулировке. Обновление машин и оборудования стимулируется только на вновь созданных предприятиях, причем "новизна" этого оборудования никоим образом не регламентируется. Вряд ли такой порядок приведет к обновлению основных фондов.

Подобная льгота стимулирует, на наш взгляд, не развитие малого предпринимательства, а вынесение (в тех случаях, когда это возможно) отдельных производств, требующих значительного инвестирования, за рамки материнского предприятия для приобретения ими статуса малых предприятий.

С 1 апреля 1994 года изменился порядок отнесения процентных платежей на себестоимость. Проценты по отсроченным ссудам стали относиться на себестоимость продукции (Письмо Госналогслужбы РФ от 14 апреля 1994 г. № ВП-6-01/135).

Ставки налога. Начиная с 1 января 1994 года на основании Указа № 2270 изменены ставки налога и порядок зачисления в бюджет. Ставка налога на прибыль, зачисляемого в республиканский бюджет, установлена в размере 13%. Ставку налога, зачисляемого в бюджеты субъектов федерации, разрешено устанавливать их органам власти в пределах 25% для предприятий и организаций и 30% для банков и страховщиков.

При этом максимальная ставка налога увеличилась для всех, кроме посредников. Вместо 45% они стали платить налог по ставке, не превышающей 35%. Такое решение, безусловно,

назрело, т.к. прошлый порядок нес в себе пережитки социалистической идеологии, при котором сфера торговли считалась непроизводственной сферой, а доход, получаемый в ней - спекулятивным доходом.

Однако использовавшийся ранее порядок в определенной степени выравнивал положение торговых и промышленных предприятий. Дело в том, что в России, в условиях высокой инфляции, больше всего страдают от высоких налогов предприятия с длительным циклом производства. Налог на прибыль, упрощенно говоря, взимается с разницы между выручкой и затратами. Часть затрат, а именно, материальные затраты, учитываются по ценам, действовавшим в момент их осуществления. В результате возникает высокая номинальная сумма налогооблагаемой прибыли (а также большая база для НДС), а затраты нового производственного цикла необходимо осуществить уже по более высоким ценам и при этом они не исключаются из базы налога на прибыль.

Эту проблему может частично уменьшить применение метода LIFO - метода отнесения материальных затрат на себестоимость, - разрешенное Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия", утвержденным Приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 года N 100 (необходимая для применения этого порядка инструкция появилась лишь в декабре 1994 года). Уменьшение сроков амортизации, необходимое по многим причинам, в данной ситуации тоже полезно, но положения не спасает, так как речь идет не только об основных средствах, но и о сырье и материалах. Определенным выходом могла бы служить индексация затрат, но сложность и большие издержки по применению ограничивают возможности ее использования.

Таким образом, установление для посредников более высоких ставок, чем для предприятий-производителей (у которых

эффективная ставка налога на прибыль повышается в зависимости от уровня инфляции), не являлось наихудшим способом обеспечить большую справедливость налогообложения.

Льготы по налогу на прибыль. С 1 января 1994 года Указом Президента № 2270 освобождается от налогообложения прибыль, направленная на финансирование капитальных вложений в порядке долевого участия. Кроме того, тот же Указ освобождает от налогообложения прибыль банков, полученную от предоставления долгосрочных кредитов (на срок более 3 лет) на цели капитальных вложений в развитие собственной производственной базы.

Очевиден прогрессивный характер изменений, с точки зрения повышения нейтральности налоговой системы. Но, возможно, целям стимулирования капиталовложений лучше послужило бы уменьшение сроков амортизации, которые являются завышенными по сравнению с зарубежными странами.

Указом Президента "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней" № 2270 от 22 декабря 1993 года к списку льгот добавлено освобождение от налога прибыли, направленной на НИОКР в Российские фонды фундаментальных исследований и технологического развития (до 10% налогооблагаемой прибыли), в Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции, на пополнение страховых резервов на страхование жизни.

Указом № 2270 установлено применение пониженной в 1,5 раза ставки налога банками, предоставляющими не менее 50% кредитов сельскохозяйственным предприятиям и малым предприятиям, кроме торговых и посреднических, а также страховщикам, у которых не менее 50% взносов получено от указанных предприятий.

Указом список видов деятельности предприятий, на которые распространяется право не платить налог на прибыль в

первые два года с момента регистрации, расширен за счет производства лекарств, изделий медицинского назначения и технических средств реабилитации инвалидов. Причем, если выручка от данных видов деятельности превышает 90%, в третий и четвертый год работы налог уплачивается в размере 25% и 50% соответственно.

Срок деятельности малого предприятия, после которого льгота становится необратимой, увеличен с трех до пяти лет.

С 27 октября 1994 года при выполнении ряда условий освобождаются от налога добровольные пожертвования в избирательные фонды кандидатов в депутаты.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. С 1 января 1994 года Указом № 2270 внесение авансовых платежей определено в размере 1/3 квартальной суммы налога до 15 числа каждого месяца, освобождены от уплаты авансовых взносов малые предприятия, инвестиционные фонды, бюджетные организации и предприятия, добывающие драгоценные металлы.

Динамика поступлений налога на прибыль. Увеличение необлагаемых налогом на прибыль расходов предприятия на оплату труда до шестикратного минимума оплаты труда, расширение льгот и их размеров, а также переоценка основных фондов по состоянию на 1 января 1994 года, увеличившая размер ежемесячных амортизационных отчислений, во многом объясняет снижение доли налога на прибыль в сумме налоговых поступлений до 36,9% в январе 1994 года по сравнению с 42% в 1993 году.

Впрочем, к апрелю 1994 года доля налога на прибыль выросла, составив 39,9% налоговых поступлений. В январе 1994 года поступления налога на прибыль в процентах ВВП составили 7%, практически совпав по величине с показателем 1993 года, но, в отличие от предыдущих лет, дальнейшего существенного роста этой величины не наблюдалось. С апреля по

декабрь 1994 года поступления налога на прибыль составляли около 7,7% ВВП, а налоговые поступления в целом выросли с 18-19% в начале года до 23-24% в конце. В результате доля налога на прибыль в структуре налоговых поступлений упала с 36,9% в январе до 27,5% в декабре 1994 года.

Объясняется это, прежде всего, резким падением в 1994 году рентабельности в экономике. По данным Госкомстата РФ прибыль предприятий в процентах ВВП снизилась с 20-25% в 1993 году до 10-11% в 1994 году. Впрочем, такое падение прибыли нам представляется маловероятным. Можно предположить, что в силу трудностей с оценкой показателей ряда секторов экономики, эти данные в некоторой степени искажены и в действительности сокращение прибыли было менее значительным. В Сводном финансовом балансе по территории Российской Федерации на 1996 год, подготовленном Минэкономики России, в составе материалов к проекту бюджета, приводятся данные по прибыли по России за 1994 год - 108 трлн. рублей, а данные Госкомстата содержат значение величины прибыли 71,28 трлн. рублей (сюда в 1994 году не включалась прибыль банковского сектора, малых предприятий, бюджетных организаций, сельского хозяйства).

Для расчета эффективной ставки налога на прибыль использованы данные по налоговым поступлениям и прибыли предприятий по экономике по итогам за год. В 1992 году и 1993 году прибыль отдельных секторов экономики не включалась в промежуточную (ежемесячную) статистику Госкомстата, но была включена в итоговый результат за год. Поэтому использованы данные по прибыли Госкомстата на 01.01.1993 года и 01.01.1994 года. В 1994 году использованы данные Сводной справки по прибыли по России, отчет за 1994 год из Сводного финансового баланса по территории Российской Федерации на 1996 год.

В результате эффективная ставка налога на прибыль составила 28,6% в 1992 году, 41,1% в 1993 году и 45,1% в 1994 году. Разница в результатах за 1993 и 1994 год может быть объяснена увеличением ставки налога в 1994 году с 32 до 38% с одновременным увеличением нормируемой величины заработной платы и расширением льгот по налогу (Указ Президента № 2270). Сложнее обстоит дело с объяснением низкой эффективной ставки в 1992 году. Во-первых, из-за слабости налоговых инспекций они не могли воспрепятствовать большому числу умышленных и неумышленных нарушений в учете. Кроме того, в условиях высокой инфляции (в 26 раз за год) должна была в значительной степени сказаться описанная выше практика неуплаты авансовых платежей по налогу на прибыль.

В целом за 1994 год колебания структуры налоговых поступлений были незначительны. За двенадцать месяцев налоговые поступления в бюджеты России сократились до 24,2% ВВП, т.е. на 0,6% ВВП. Доля налога на прибыль вновь сократилась до 31,8% налоговых поступлений (7,8% ВВП).

4. Налог на прибыль в 1995 году

База налога. Законом "О внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 25 апреля 1995 года закреплены установленные Указом Президента № 2270 порядок обложения кредитных и страховых организаций налогом на прибыль и порядок обложения налогом с превышения фонда оплаты труда над нормируемой величиной. При этом налог с превышения оплаты труда над нормируемой величиной предусматривалось отменить с 1 января 1996 года.

Произведенная по состоянию на 1 января 1995 года переоценка основных фондов уменьшила базу налогообложения за

счет увеличения амортизационных отчислений на переоцененные основные средства предприятий.

Письмом Госналогслужбы РФ от 14 апреля 1995 года иностранным юридическим лицам предоставлена отсрочка до 15 сентября 1995 года в уплате налога с превышения оплаты труда над нормируемой величиной за 1994 год.

Ставки налога. Определенные изменения в описанное выше положение с посредническими предприятиями, зафиксированное Указом № 2270, внес федеральный закон от 25 апреля 1995 года, в котором после долгих обсуждений была установлена (в части налога, зачисляемого в бюджеты субъектов федерации) максимальная ставка 22% для предприятий, в том числе иностранных юридических лиц, и 30% для прибыли от посреднических операций и сделок бирж, брокерских контор, банков и страховщиков (то есть предельная ставка для посреднической деятельности становится равной 43%).

Льготы. Указ Президента № 99 от 7 февраля 1995 года предоставляет льготу при перечислении взносов в Фонд 50-летия Победы в пределах 5% налогооблагаемой прибыли в совокупности с другими взносами на благотворительные цели.

Порядок уплаты. В 1995 году Федеральным законом от 25 апреля 1995 года перечень плательщиков расширен за счет филиалов и других подразделений предприятий, имеющих отдельный баланс и расчетный счет. Установлен порядок зачисления налога на прибыль в доходы бюджетов субъектов РФ по месту нахождения структурных подразделений, не имеющих расчетного счета. Доля прибыли, перечисляемая в бюджеты субъектов федерации по месту нахождения данных подразделений, определяется пропорционально оплате труда и стоимости основных производственных фондов.

Динамика поступлений налога на прибыль. В начале 1995 года уменьшилась доля налога на прибыль в ВВП с 7,7%

по итогам 1994 года до 5,08% в январе 1995 года. Аналогичная картина наблюдалась в начале года и в предшествующие периоды. В значительной степени это связано с увеличением амортизационных отчислений после переоценки основных фондов. Кроме того, эту тенденцию могла усилить отмена, начиная с 10 декабря 1994 года, обложения налогом на прибыль курсовых разниц.

В дальнейшем инфляционный рост выручки и остальных затрат постепенно уменьшают влияние переоценки и доля налога в ВВП восстанавливается. По итогам I квартала налог на прибыль достиг уже 6,38% ВВП, что составляло 27% налоговых поступлений и 34% доходов консолидированного бюджета.

Некоторое увеличение рентабельности в сравнении с низко-рентабельным 1994 годом обусловило в дальнейшем и большее поступление налога на прибыль в долях ВВП, чем в 1994 году. Так, к исходу II квартала доля налога на прибыль в ВВП достигла 8,19% . Во втором квартале 1994 года она составляла 7,7%. При этом важно отметить, что максимально возможная ставка налога для предприятий (исключая посреднические) была снижена с 38% до 35%. В доходах бюджета доля налога на прибыль составила 30%, в налоговых доходах - 32,6%. Это происходило несмотря на рост недоимок по налогу на прибыль с 5,5% месячного ВВП в январе до 9,41% в июне 1995 года.

В третьем квартале 1995 года рост поступлений по налогу на прибыль прекратился. За первые девять месяцев 1995 года его доля в ВВП составила 7,93%. Рост неналоговых доходов обусловил небольшое снижение доли налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета до 28,4% с одновременным ростом его доли в налоговых доходах до 33,8%.

5. Налог на прибыль в 1996 году

База налога. Письмом Минфина РФ, Минэкономики РФ, Госналогслужбы РФ и ЦБ России (зарегистрировано в Минюсте РФ 19 января 1996 г. N 1011) "Об установлении для целей налогообложения предельной ставки по уплате процентов по ссудам, полученным в иностранной валюте" установлено, что для целей налогообложения по налогу на прибыль в 1995 году произведенные организацией затраты на уплату процентов банкам по кредитам, полученным в свободно конвертируемой валюте, принимаются в размерах, не превышающих 15 процентов годовых. Аналогичный порядок применяется в отношении затрат коммерческих банков и других кредитных организаций, связанных с уплатой процентов по межбанковским кредитам, полученным в иностранной валюте.

Динамика поступлений налога на прибыль. В начале 1996 года доля налога на прибыль в ВВП уменьшилась с 7,16% по итогам 1994 года до 3,16% в январе 1996 года. Для начала года это является обычной тенденцией. Но далее увеличение доли налога в ВВП было незначительным, по итогам полугодия она составила всего 4,56%. Затем она снижалась и составила по итогам года 4,28%. Доля налога на прибыль в налоговых доходах бюджета также снижалась. В декабре 1995 года она составляла 32,7%, а в декабре 1996 - 18,38%. Максимальное за год значение доли налога на прибыль в налоговых доходах бюджета пришлось на апрель, месяц окончательных расчетов по налогу за прошедший год, когда она составила 29,25%. Такая динамика могла быть результатом как снижения инфляции, так и значительного распространения неплатежей и бартерных расчетов.

6. Налог на прибыль в 1997 году

База налога. С 20.01.97 года вступил в силу Федеральный закон РФ от 10 января 1997 года N 13-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"". В соответствии с этим законом отменяется действовавший с 1995 года порядок уменьшения в целях налогообложения валовой прибыли на суммы положительных курсовых разниц (увеличения на суммы отрицательных курсовых разниц), образовавшихся в результате изменения курса рубля, действовавшего на день поступления валютных средств на счет предприятия (или на дату последнего отчета), и курса рубля на день определения предприятием суммы налогооблагаемой прибыли с целью расчетов с бюджетом. В соответствии с этим законом принято Постановление Правительства РФ от 11 марта 1997 г. №273 "О внесении изменений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли", согласно которому в доход от внереализационных операций включаются положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте; а в расходы от внереализационных операций - отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

Льготы. В соответствии с упомянутым выше Федеральным законом РФ от 10 января 1997 года N 13-ФЗ отменяется льгота для отчислений в резервный и другие аналогичные по назначению фонды предприятиями, для которых предусмотрено создание таких фондов, в пределах 50 процентов налогооблагаемой прибыли. Отменена льгота в части ставки налога на

прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, которая устанавливалась в размере 8 процентов для: банков, предоставляющих не менее 50 процентов общей суммы кредитов сельскохозяйственным предприятиям, производящим или перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию, а также малым предприятиям (за исключением малых предприятий, осуществляющих снабженческо - сбытовую, торговую, закупочную и посредническую деятельность); страховщикам, которыми не менее 50 процентов страховых взносов за отчетный период получено от страхования таких предприятий. (льгота была введена Федеральным законом от 31.12.95 N 227-ФЗ). Установлена льгота для средств, направляемых товариществами собственников жилья, жилищно - строительными, жилищными потребительскими кооперативами на обслуживание и ремонт жилых и нежилых помещений, инженерного оборудования жилых домов, в целях управления которыми и эксплуатации которых указанные организации были созданы.

Порядок уплаты. Федеральным законом РФ от 10 января 1997 года N 13-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций"" установлено, что начиная с 1 января 1997 года все предприятия, за исключением бюджетных организаций, малых предприятий и иностранных юридических лиц, имеют право перейти на ежемесячную уплату в бюджет налога на прибыль, исходя из фактически полученной прибыли за предшествующий месяц и ставки налога. Исключено положение, согласно которому предприятия, добывающие драгоценные металлы, драгоценные камни, малые предприятия и бюджетные организации освобождаются от уплаты авансовых взносов налога на прибыль.

Динамика поступлений налога на прибыль. Тенденция к падению поступлений налога на прибыль сохранялась и в 1997

году, но интенсивность этого падения несколько понизилась. Так, по итогам 1997 года доля налога в ВВП составила 3,82% против 4,28% за 1996 год. Пропорционально снизилась и доля налога на прибыль в налоговых доходах бюджета, с 18,38% в декабре 1996 до 16,46% в декабре 1997 года. Видимо, это объясняется относительной стабильностью экономической ситуации, правда, с продолжавшимся увеличением неплатежей.

7. Налог на прибыль в 1998 году

База налога. Постановлением Правительства Российской Федерации от 31.12.1997 г. №1672 "О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений" отменяется включение в налогооблагаемую базу налога на прибыль начисленных ускоренным методом амортизационных отчислений в случае их нецелевого использования. Нельзя не признать разумной мерой отмену положения, контроль за исполнением которого затруднен, а влияние на инвестиционную активность - сомнительно. Этим же постановлением устанавливается, что организации, при ухудшении ее финансово - экономических показателей в результате переоценки основных фондов по состоянию на 1.01.1997 г., предоставляется право сохранять при ведении бухгалтерского и статистического учета и составлении отчетности на 1.01.1998 г. балансовую стоимость основных фондов по состоянию на 1.01.1996 г.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 27.05.1998 г. №509 "О внесении изменения в положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли", разрешается относить на себестоимость платежи по заключенным в пользу работников пред-

приятия договорам с негосударственными пенсионными фондами, имеющими государственную лицензию.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.06.1998 г. № 627 "Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов" предоставляется право в случае, когда балансовая стоимость объектов основных фондов превышает текущие рыночные цены, провести в 1998 году переоценку основных фондов по состоянию на 1.01.1998 г. путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов основных фондов по документально подтвержденным рыночным ценам на них, сложившимся на 1.01.1998 г. При этом с 1.10.1998 г. разрешается применять понижающие коэффициенты к действующим нормам амортизационных отчислений.

Динамика поступлений налога на прибыль. Несмотря на кризис в экономике, доля налога на прибыль в ВВП, а также в налоговых доходах бюджета, оставалась на протяжении года относительно стабильной с небольшим, в сравнении с прошлыми годами, падением по итогам года. После январского падения поступлений налога до 2,33% ВВП, уже к марту они составили 3,02% ВВП, в апреле - 3,67% ВВП. По итогам 1998 года доля налога на прибыль в ВВП составляла 3,5% (в 1997 году - 3,82%).

ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Таблицы расчета налоговых обязательств для примеров, приведенных в разделе 4.3. настоящей главы

Таблицы расчета налоговых обязательств для примера №1

ТАБЛИЦА 1А

Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал.

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный доход /расходы
Активы					
Денежные средства	0,00	0	0,00		0,00
Дебиторская задолженность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно-материальные запасы	0,00	0	0,00		
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	1000,00	500,00	1500,00	450,00	
Здания и сооружения за вычетом накопленной амортизации	0,00	0,00	0,00	0,00	
Земля	0,00	0,00	0,00	0,00	
Всего активов	1000,00	500,00	1500,00		

ТАБЛИЦА 1А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей основной суммы	0,00	0	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей процента	0,00		0,00		0,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал	1000,00	500,00	1500,00		
Всего обязательств	1000,00	500,00	1500,00		

ТАБЛИЦА 1В

Издержки реализованной продукции (LIFO). 100% собственный капитал

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	0,00	0,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1100,00	1650,00
Реализация текущей продукции (ед.)	100	100
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	0	0
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	0	0
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	0,00	0,00
Издержки реализованной продукции	1100,00	1650,00

ТАБЛИЦА 1С

Расчет налога на прибыль. 100% собственный капитал

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	2000,0			3000,0		
Издержки реализованной продукции	1100,0			1650,0		
Чистый доход от основного производства		900,00			1350,0	
Процент от остатков денежных средств	0,00			0,00		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		0,00			0,00	
Всего			900,00			1350,0
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	0,00			0,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	300,00			450,00		
Амортизация зданий и сооружений	0,00			0,00		
Всего издержки			300,00			450,00
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			600,00			900,00

ТАБЛИЦА 1С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Расчет налога на прибыль. 100% собственный капитал

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			0,00		
Оборудование	0,00			500,00		
Здания и сооружения	0,00			0,00		
Земля	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			500,00	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			500,00		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			500,00	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			600,00			900,00
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			600,00			900,00
Налог на доход корпораций			300,00			450,00
Доход после налогообложения			300,00			450,00

ТАБЛИЦА 1D

Баланс на конец периода. 100% собственный капитал

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	600,00	900,00
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	0,00	0,00
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	700,00	1050,00
Здания и сооружения за вычетом накопленной амортизации	0,00	0,00
Земля	0,00	0,00
Всего активов	1300,00	1950,00
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация процента	0,00	0,00
Задолженность перед иностранными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	1300,00	1950,00
Всего обязательств	1300,00	1950,00

Таблицы расчета налоговых обязательств
для примера №2

ТАБЛИЦА 2А

**Корректировка на инфляцию. 100% долговое
финансирование с индексацией процентных платежей**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Активы					
Денежные средства	0,00	0	0,00		0,00
Дебиторская задол- женность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно- материальные запасы	0,00	0	0,00		
Оборудование за вычетом накоплен- ной амортизации	1000,00	500,00	1500,00	450,00	
Здания и сооружения за вычетом накоп- ленной амортизации	0,00	0,00	0,00	0,00	
Земля	0,00	0,00	0,00	0,00	
Всего активов	1000,00	500,00	1500,00		

ТАБЛИЦА 2А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Корректировка на инфляцию. 100% долговое
финансирование с индексацией процентных платежей**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей основной суммы	0,00	0	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей процента	1000,00		1000,00		650,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал	0,00	0,00	0,00		
Всего обязательств	1000,00	0,00	1000,00		

ТАБЛИЦА 2В

**Себестоимость реализованной продукции (LIFO).
100% долговое финансирование с индексацией
процентных платежей**

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	0,00	0,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1100,00	1650,00
Реализация текущей продукции (ед.)	100	100
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	0	0
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	0	0
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	0,00	0,00
Издержки реализованной продукции	1100,00	1650,00

ТАБЛИЦА 2С

**Расчет налога на прибыль. 100% долговое
финансирование с индексацией процентных платежей.**

	Без инфляции			Инфляция 50%		
Статья	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	2000,0			3000,0		
Издержки реализованной продукции	1100,0			1650,0		
Чистый доход от основного производства		900,00			1350,0	
Процент от остатков денежных средств	0,00			0,00		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		0,00			0,00	
Всего			900,00			1350,0
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	100,00			650,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	300,00			450,00		
Амортизация зданий и сооружений	0,00			0,00		
Всего издержки			400,00			1100,0
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			500,00			250,00

ТАБЛИЦА 2С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Расчет налога на прибыль. 100% долговое
финансирование с индексацией процентных платежей.**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			0,00		
Оборудование	0,00			500,00		
Здания и сооружения	0,00			0,00		
Земля	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			500,00	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			500,00			750,00
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			500,00			750,00
Налог на доход корпораций			250,00			375,00
Доход после налогообложения			250,00			375,00

ТАБЛИЦА 2D

**Баланс на конец периода. 100% собственный капитал.
100% долговое финансирование с индексацией
процентных платежей**

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	550,00	325,00
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	0,00	0,00
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	700,00	1050,00
Здания и сооружения за вычетом накопленной амортизации	0,00	0,00
Земля	0,00	0,00
Всего активов	1250,00	1375,00
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация процента	1000,00	1000,00
Задолженность перед иностранными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	250,00	375,00
Всего обязательств	1250,00	1375,00

*Таблицы расчета налоговых обязательств
для примера №3*

ТАБЛИЦА 3А

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с равными запасами на начало и конец периода.**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Активы					
Денежные средства	0,00	0	0,00		0,00
Дебиторская задол- женность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно- материальные запасы	400,00	200	600,00		
Оборудование за вычетом накоплен- ной амортизации	1000,00	500,00	1500,00	450,00	
Здания и сооружения за вычетом накоп- ленной амортизации	0,00	0,00	0,00	0,00	
Земля	0,00	0,00	0,00	0,00	
Всего активов	1400,00	700,00	2100,00		

ТАБЛИЦА 3А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с равными запасами на начало и конец периода.**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индекса- цией основной суммы	0,00	0	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индекса- цией процента	0,00		0,00		0,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал	1400,00	700,00	2100,00		
Всего обязательств	1400,00	700,00	2100,00		

ТАБЛИЦА 3В

**Себестоимость реализованной продукции (LIFO).
100% собственный капитал с равными запасами
на начало и конец периода.**

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	400,00	600,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1500,00	2250,00
Реализация текущей продукции (ед.)	100	100
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	0	0
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	40	40
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	400,00	600,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	400,00	600,00
Издержки реализованной продукции	1100,00	1650,00

ТАБЛИЦА 3С

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с равными запасами
на начало и конец периода.**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	2000,0			3000,0		
Издержки реализованной продукции	1100,0			1650,0		
Чистый доход от основного производства		900,00			1350,0	
Процент от остатков денежных средств	0,00			0,00		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		0,00			0,00	
Всего			900,00			1350,0
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	0,00			0,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	300,00			450,00		
Амортизация зданий и сооружений	0,00			0,00		
Всего издержки			300,00			450,00
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			600,00			900,00

ТАБЛИЦА 3С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с равными запасами
на начало и конец периода.**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			200,00		
Оборудование	0,00			500,00		
Здания и сооружения	0,00			0,00		
Земля	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			700,00	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			700,00		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			700,00	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			600,00			900,00
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			600,00			900,00
Налог на доход корпораций			300,00			450,00
Доход после налогообложения			300,00			450,00

ТАБЛИЦА 3D

Баланс на конец периода. 100% собственный капитал с равными запасами на начало и конец периода.

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	600,00	900,00
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	400,00	600,00
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	700,00	1050,00
Здания и сооружения за вычетом накопленной амортизации	0,00	0,00
Земля	0,00	0,00
Всего активов	1700,00	2550,00
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация процента	0,00	0,00
Задолженность перед иностранными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	1700,00	2550,00
Всего обязательств	1700,00	2550,00

*Таблицы расчета налоговых обязательств
для примера №4*

ТАБЛИЦА 4А

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с сокращением первоначальных запасов**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Активы					
Денежные средства	0,00	0	0,00		0,00
Дебиторская задол- женность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно- материальные запасы	400,00	200	600,00		
Оборудование за вычетом накоплен- ной амортизации	1000,00	500,00	1500,00	450,00	
Здания и сооружения за вычетом накоп- ленной амортизации	0,00	0,00	0,00	0,00	
Земля	0,00	0,00	0,00	0,00	
Всего активов	1400,00	700,00	2100,00		

ТАБЛИЦА 4А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с сокращением первоначальных запасов**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей основной суммы	0,00	0	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей процента	0,00		0,00		0,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал	1400,00	700,00	2100,00		
Всего обязательств	1400,00	700,00	2100,00		

ТАБЛИЦА 4В

**Себестоимость реализованной продукции (LIFO). 100%
собственный капитал с сокращением
первоначальных запасов**

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	400,00	600,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1500,00	2250,00
Реализация текущей продукции (ед.)	100	100
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	0	0
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	25	25
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	250,00	375,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	250,00	375,00
Издержки реализованной продукции	1250,00	1875,00

ТАБЛИЦА 4С

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с сокращением
первоначальных запасов**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	2300,0			3450,0		
Издержки реализованной продукции	1250,0			1875,0		
Чистый доход от основного производства		1050,0			1575,0	
Процент от остатков денежных средств	0,00			0,00		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		0,00			0,00	
Всего			1050,0			1575,0
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	0,00			0,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	300,00			450,00		
Амортизация зданий и сооружений	0,00			0,00		
Всего издержки			300,00			450,00
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			750,00			1125,0

ТАБЛИЦА 4С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с сокращением
первоначальных запасов**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			200,00		
Оборудование	0,00			500,00		
Здания и сооружения	0,00			0,00		
Земля	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			700,00	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			700,00		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			700,00	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			750,00			1125,0
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			750,00			1125,0
Налог на доход корпораций			375,00			562,50
Доход после налогообложения			375,00			562,50

ТАБЛИЦА 4D

Баланс на конец периода. 100% собственный капитал с сокращением первоначальных запасов

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	825,00	1237,50
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	250,00	375,00
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	700,00	1050,00
Здания и сооружения за вычетом накопленной амортизации	0,00	0,00
Земля	0,00	0,00
Всего активов	1775,00	2662,50
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: индексация процента	0,00	0,00
Задолженность перед иностранными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	1775,00	2662,50
Всего обязательств	1775,00	2662,50

*Таблицы расчета налоговых обязательств
для примера №5*

ТАБЛИЦА 5А

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с накоплением запасов**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Активы					
Денежные средства	0,00	0	0,00		0,00
Дебиторская задол- женность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно- материальные запасы	400,00	200	600,00		
Оборудование за вычетом накоплен- ной амортизации	1000,00	500,00	1500,00	450,00	
Здания и сооружения за вычетом накоп- ленной амортизации	0,00	0,00	0,00	0,00	
Земля	0,00	0,00	0,00	0,00	
Всего активов	1400,00	700,00	2100,00		

ТАБЛИЦА 5А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с накоплением запасов**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей основной суммы	0,00	0	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей процента	0,00		0,00		0,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал	1400,00	700,00	2100,00		
Всего обязательств	1400,00	700,00	2100,00		

ТАБЛИЦА 5В

**Себестоимость реализованной продукции (LIFO).
100% собственный капитал с накоплением запасов**

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	400,00	600,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1500,00	2250,00
Реализация текущей продукции (ед.)	75	75
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	25	25
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	40	40
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	275,00	412,50
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	400,00	600,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	675,00	1012,50
Издержки реализованной продукции	825,00	1237,50

ТАБЛИЦА 5С

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с накоплением запасов**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	1500,0			2250,0		
Издержки реализованной продукции	825,00			1237,5		
Чистый доход от основного производства		675,00			1012,50	
Процент от остатков денежных средств	0,00			0,00		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		0,00			0,00	
Всего			675,00			1012,5
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	0,00			0,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	300,00			450,00		
Амортизация зданий и сооружений	0,00			0,00		
Всего издержки			300,00			450,00
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			375,00			562,50

ТАБЛИЦА 5С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с накоплением запасов**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			200,00		
Оборудование	0,00			500,00		
Здания и сооружения	0,00			0,00		
Земля	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			700,00	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			700,00		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			700,00	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			375,00			562,50
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			375,00			562,50
Налог на доход корпораций			187,50			281,25
Доход после налогообложения			187,50			281,25

ТАБЛИЦА 5D

**Баланс на конец периода. 100% собственный
капитал с накоплением запасов**

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	212,50	318,75
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	675,00	1012,50
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	700,00	1050,00
Здания и сооружения за выче- том накопленной амортизации	0,00	0,00
Земля	0,00	0,00
Всего активов	1587,50	2381,25
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: ин- дексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: ин- дексация процента	0,00	0,00
Задолженность перед ино- странными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	1587,50	2381,25
Всего обязательств	1587,50	2381,25

*Таблицы расчета налоговых обязательств
для примера №6*

ТАБЛИЦА 6А

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с номинальным процентом на денежные средства**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Активы					
Денежные средства	345,00	0	345,00		224,25
Дебиторская задол- женность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно- материальные запасы	0,00	0	0,00		
Оборудование за вычетом накоплен- ной амортизации	1000,00	500,00	1500,00	450,00	
Здания и сооружения за вычетом накоп- ленной амортизации	0,00	0,00	0,00	0,00	
Земля	0,00	0,00	0,00	0,00	
Всего активов	1345,00	500,00	1845,00		

ТАБЛИЦА 6А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Корректировка на инфляцию. 100% собственный капитал
с номинальным процентом на денежные средства**

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей основной суммы	0,00	0,00	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей процента	0,00		0,00		0,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал (Расхождение)	1345,00	672,50	2017,50 (172,50)		
Всего обязательств	1345,00	672,50	1845,00		

ТАБЛИЦА 6В

**Себестоимость реализованной продукции (LIFO).
100% собственный капитал с номинальным процентом на
денежные средства**

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	0,00	0,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1100,00	1650,00
Реализация текущей продукции (ед.)	100	100
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	0	0
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	0	0
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	0,00	0,00
Издержки реализованной продукции	1100,00	1650,00

ТАБЛИЦА 6С

Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с номинальным процентом на денежные средства

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	2000,0			3000,0		
Издержки реализованной продукции	1100,0			1650,0		
Чистый доход от основного производства		900,00			1350,0	
Процент от остатков денежных средств	34,50			224,25		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		34,50			224,25	
Всего			934,50			1574,3
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	0,00			0,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	300,00			450,00		
Амортизация зданий и сооружений	0,00			0,00		
Всего издержки			300,00			450,00
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			634,50			1124,3

ТАБЛИЦА 6С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Расчет налога на прибыль.
100% собственный капитал с номинальным процентом на
денежные средства**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			0,00		
Оборудование	0,00			500,00		
Здания и сооружения	0,00			0,00		
Земля	0,00			0,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			500,00	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			672,50		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			672,50	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			634,50			951,75
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			634,50			951,75
Налог на доход корпораций			317,25			475,88
Доход после налогообложения			317,25			475,88

ТАБЛИЦА 6D

**Баланс на конец периода. 100% собственный капитал
с номинальным процентом на денежные средства**

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	962,25	1443,38
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	0,00	0,00
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	700,00	1050,00
Здания и сооружения за выче- том накопленной амортизации	0,00	0,00
Земля	0,00	0,00
Всего активов	1662,25	2493,38
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: ин- дексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: ин- дексация процента	0,00	0,00
Задолженность перед ино- странными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	1662,25	2493,38
Всего обязательств	1662,25	2493,38

*Таблицы расчета налоговых обязательств
для примера №7*

ТАБЛИЦА 7А

Корректировка на инфляцию. Стандартная система; несколько активов и 40% долговое финансирование с индексируемым процентом

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Активы					
Денежные средства	0,00	0	0,00		0,00
Дебиторская задол- женность	0,00	0	0,00		0,00
Товарно- материальные запасы	0,00	0	0,00		
Оборудование за вычетом накоплен- ной амортизации	800,00	400,00	1200,00	360,00	
Здания и сооружения за вычетом накоп- ленной амортизации	1200,00	600,00	1800,00	90,00	
Земля	750,00	375,00	1125,00	0,00	
Всего активов	2750,00	1375,00	4125,00		

ТАБЛИЦА 7А (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Корректировка на инфляцию. Стандартная система; несколько активов и 40% долговое финансирование с индексируемым процентом

	Сальдо на начало периода	Требуемая корректировка	Стоимость после корректировки	Амортизация	Процентный до- ход /расходы
Обязательства					
Задолженность в рублях без индекса- ции	0,00		0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей основной суммы	0,00	0	0,00		0,00
Задолженность в рублях с индексаци- ей процента	1100,00		1100,00		715,00
Задолженность в иностранной валюте	0,00		0,00		0,00
Собственный капи- тал	1650,00	825,00	2475,00		
Всего обязательств	2750,00	825,00	3575,00		

ТАБЛИЦА 7В

**Себестоимость реализованной продукции (LIFO).
Стандартная система; несколько активов и 40% долговое
финансирование с индексируемым процентом**

Статья	Без инфляции	Инфляция 50%
Товарно-материальные запасы на начало периода	0,00	0,00
Издержки производства	1100,00	1650,00
Общие издержки готовой продукции	1100,00	1650,00
Реализация текущей продукции (ед.)	100	100
ТМЗ, остающиеся из текущей продукции (ед.)	0	0
ТМЗ, остающиеся из начальных запасов (ед.)	0	0
Стоимость ТМЗ, остающихся из текущей продукции (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ, остающихся из начальных запасов (руб.)	0,00	0,00
Стоимость ТМЗ на конец периода (руб.)	0,00	0,00
Издержки реализованной продукции	1100,00	1650,00

ТАБЛИЦА 7С

**Расчет налога на прибыль.
Стандартная система; несколько активов и 40% долговое
финансирование с индексируемым процентом**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Реализация	2000,0			3000,0		
Издержки реализованной продукции	1100,0			1650,0		
Чистый доход от основного производства		900,00			1350,0	
Процент от остатков денежных средств	0,00			0,00		
Процент от дебиторской задолженности	0,00			0,00		
Всего прочий доход		0,00			0,00	
Всего			900,00			1350,0
Издержки						
Процент по неиндексируемой задолженности в рублях	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемой основной суммой	0,00			0,00		
Процент по задолженности в рублях с индексируемым процентом	110,00			715,00		
Процент по задолженности в иностранной валюте	0,00			0,00		
Амортизация оборудования	240,00			360,00		
Амортизация зданий и сооружений	60,00			90,00		
Всего издержки			410,00			1165,0
Налогооблагаемый доход до корректировки на инфляцию			490,00			185,00

ТАБЛИЦА 7С (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Расчет налога на прибыль.
Стандартная система; несколько активов и 40% долговое
финансирование с индексируемым процентом**

Статья	Без инфляции			Инфляция 50%		
	А	В	Всего	А	В	Всего
Корректировка на инфляцию						
Активы						
Запасы	0,00			0,00		
Оборудование	0,00			400,00		
Здания и сооружения	0,00			600,00		
Земля	0,00			375,00		
Всего корректировка на инфляцию (+)		0,00			1375,0	
Обязательства						
Основная сумма индексируемой местной задолженности	0,00			0,00		
Собственный капитал	0,00			825,00		
Всего корректировка на инфляцию (-)		0,00			825,00	
Налогооблагаемый доход до учета курсовых разниц			490,00			735,00
Курсовые разницы		0,00			0,00	
Налогооблагаемый доход после всех корректировок			490,00			735,00
Налог на доход корпораций			245,00			367,50
Доход после налогообложения			245,00			367,50

ТАБЛИЦА 7D

**Баланс на конец периода. Стандартная система; несколько
активов и 40% долговое финансирование
с индексируемым процентом**

Активы	Баланс на конец периода; инфляция отсутствует	Баланс на конец периода; инфляция 50%
Денежные средства	545,00	267,50
Дебиторская задолженность	0,00	0,00
Товарно-материальные запасы	0,00	0,00
Оборудование за вычетом накопленной амортизации	560,00	840,00
Здания и сооружения за выче- том накопленной амортизации	1140,00	1710,00
Земля	750,00	1125,00
Всего активов	2995,00	3942,50
Обязательства		
Задолженность местная: без индексации	0,00	0,00
Задолженность местная: ин- дексация основной суммы	0,00	0,00
Задолженность местная: ин- дексация процента	1100,00	1100,00
Задолженность перед ино- странными лицами	0,00	0,00
Собственный капитал	1895,00	2842,50
Всего обязательств	2995,00	3942,50

Библиография

1. Закон Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (в ред. Законов РФ от 16.07.92 № 3317-1, от 22.12.92 № 4178-1, от 27.08.93 № 5672-1; Федеральных законов от 27.10.94 № 29-ФЗ, от 11.11.94 № 37-ФЗ, от 03.12.94 № 54-ФЗ, от 25.04.95 № 64-ФЗ, от 23.06.95 № 94-ФЗ, от 26.06.95 № 95-ФЗ, от 30.11.95 № 188-ФЗ, от 27.12.95 № 211-ФЗ, от 31.12.95 № 227-ФЗ, от 14.12.96 № 151-ФЗ, от 10.01.97 № 13-ФЗ, от 28.06.97 № 92-ФЗ, от 31.07.98 № 141-ФЗ, от 31.07.98 № 143-ФЗ, от 31.07.98 № 147-ФЗ, от 29.12.98 № 192-ФЗ, от 06.01.99 № 10-ФЗ, от 10.02.99 № 32-ФЗ, от 03.03.99 № 45-ФЗ)
2. "Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" (постановление Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552)
3. "План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению."
4. Постановление Совмина СССР от 22.10.90 № 1072 " О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР"
5. "Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" (в ред. Постановлений Правительства РФ от 26.06.95 № 627, от 01.07.95 № 661, от 20.11.95 № 1133, от 14.10.96 № 1211, от 22.11.96 № 1387, от 11.03.97 № 273, от 31.12.97 № 1672, от 27.05.98 № 509, от 05.09.98 № 1048, от 06.09.98 № 1069, от 11.09.98 № 1095)
6. "Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации" (в ред. Приказов Минфина РФ от 19.12.95 № 130, от 28.11.96 № 101, от 03.02.97 № 8)
7. "Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"(Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н)
8. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 12 ноября 1996 г. № 97

9. "Налоговый Кодекс Российской Федерации" (проект) (Часть II "Специальная часть") (внесен Правительством РФ в ГД ФС РФ 31.01.98), гл.30.
10. "Налоговый Кодекс Российской Федерации" (Часть I) от 31.07.98 № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.98, в ред. Федерального закона от 09.07.99 № 154-ФЗ), ст. 53, 55, гл.13.
11. Проект Налогового Кодекса, внесенного в Государственную Думу Правительством летом 1997 г. (распоряжение Председателя Правительства РФ №ВЧ-П22-П13/265 от 7 июня 1997 года), гл. 14 (ст.181-193), раздел IX (главы 49-63 , статьи 511-584), раздел X (главы 64-67 , статьи 593-602)).
12. Проект частей II, III и IV Налогового кодекса Российской Федерации, внесенный Правительством Российской Федерации в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации 30 апреля 1997 г. для рассмотрения (Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30.04.97 N 04-00-11).
13. Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. "Лекции по экономической теории государственного сектора", М., "Аспект-Пресс", 1995
14. Краткосрочные экономические показатели. Российская Федерация. М.: Государственный комитет Российской Федерации по статистике, сводно-информационное управление. Ежемесячные выпуски. 1994 - 1998.
15. Маршалл А. Принципы политической экономии, М.: "Прогресс", 1983.
16. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М.: СВЕА, 1995, 64с.
17. Синельников С. Бюджетный кризис в России: 1985-1995 годы. М.: "Евразия", 1995, 316с.
18. Синельников С. и др. "Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития", М., Евразия, 1998, стр. 164-196.
19. Социально-экономическое положение России. М.: Государственный комитет Российской Федерации по статистике. Ежемесячные выпуски. 1990 - 1998.
20. Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии // Международный валютный фонд, 1992, 24с.
21. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. Санкт-Петербург: 1994, 272с.
22. Танзи В., де Ханчером М.К. Вопросы взимания налога, эффективности и справедливости при условно - расчетных методах подоходного налогообложения. Вашингтон: Международный Валютный Фонд, Управление по бюджетным вопросам, 17 авг. 1987, 18с.

23. Танзи В. Налогово-бюджетная политика и экономическая перестройка стран, переходящих к рыночному хозяйству. Вашингтон: Международный валютный фонд, март 1993, 24с (а).
24. Танзи В. (ред.) Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993 (б), 587 с.
25. Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. "Такс Аналитс", 1993, 289с.
26. Шарп У.Ф, Александер Г. Дж., Бейли Дж. В, "Инвестиции", М, "ИН-ФРА-М", 1997, 339.
27. Auerbach A. J. Corporate Taxation in the United States No 2 // Brooking Papers on Economic Activity, 1983, pp. 47-59.
28. Brennan C., Buchanan J. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, 271 p.
29. Brid R., Oldman O. Taxation in Developing Countries. Washington: IMF, 1990, 36p.
30. Burns L., Krever R. "Taxation of Income from Business and Investment" in "Tax Law Design and Drafting", ed. by Thuronyi V, IMF, 1998, pp.597-673.
31. Chua D. "Depreciation Schedules" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 136-139.
32. Chua D. "Inventory Valuation" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 139-141.
33. Chua D. "Inflation Adjustment" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 142-145.
34. Chua D. "Loss Carryforward and Loss Carryback" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 141-142.
35. Chua D. and King J. "The Mechanics of Integration" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 151-155.
36. Cooper S.G., Gordon R.K. "Taxation of Enterprises and Their Owners" in "Tax Law Design and Drafting", ed. by Thuronyi V, IMF, 1998, pp. 811-895.

37. Cullis J., Jones Ph. "Public Finance and Public Choice", Oxford University Press, NY, 1998, 422p.
38. Devereux M. On the Growth of the Corporation Tax Revenues// Fiscal Studies Vol. 8 May 1987, pp.77-85.
39. Feldstein M.S. On the theory of tax reform// Journal of Public Economics, 1976, pp. 77-104.
40. Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992.
41. Gibbs L.B., Steuerle C.E. United States // World Tax Reform. A Progress Report. Washington: The Brookings Institution, 1988, pp. 245-260.
42. Gordon R.K. "Depreciation, Amortization, and Depletion" in "Tax Law Design and Drafting", ed. by Thuronyi V, IMF, 1998, pp.682-714.
43. Gray C. Tax systems in the Reforming Socialist Economies of Europe. Working paper WPS 501. Washington: World Bank, 1990, 24 p.
44. Government Finance Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1998.
45. Hall R. Tax Treatment of Depreciation, Capital Gains, and Interest in an Inflationary Economy.-Depreciation, Inflation, and the Taxation of Income from Capital, ed. by C.Hulten, Urban Institute Press Washington, 317p.
46. Haltiwanger J. and Robinson M. "The Effect of Taxes on Inventories" John Hopkins University, Working Paper No 182, John Hopkins University Press, 1987.
47. Harris M., Raviv A. The Theory of Capital Structure // The Journal of Finance Vol. XLVI, N1, March 1991, pp. 297-355
48. Hinrichs H.H. A general Theory of Tax Structure Change During Development. Cambridge 1966.
49. Holland D., Vann R.J. " Income Tax Incentives for Investment" in "Tax Law Design and Drafting", ed. by Thuronyi V, IMF, 1998, pp. 986-1020.
50. Ishi H. The Japanese Tax System. Oxford: Oxford University Press, 1993, 423p.
51. Kay J. Tax Policy: A Survey. The Economic Journal, 100, March 1990, pp. 18-75.
52. King M. Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital: A Comment, Journal of Public Economics, vol. 4, 1975, pp. 271-279.
53. King M. A., Fullerton D. The Taxation of Income from Capital // A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden, and West Germany. Chicago: The University of Chicago Press, 1984, pp. 65-78.
54. King J.R. "The Concept of Business Income and Taxable Income" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax

- Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 134-135.
55. King J.R. "Integration of Personal and Corporate Income Taxes: Advantages and Disadvantages" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 149-151.
 56. King J.R. "Debt and Equity Financing" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 158-161.
 57. King J.R. "Taxation of Capital Gains" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 155-158.
 58. Krellove R. "Taxation and Risk Taking" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 55-58.
 59. Leitzel J. Evasion in Transitional Russia: an Extended Outline // Stanford Institute of Public Policy, 1995, 86p.
 60. Les impôts en Europe 1998, Paris, Edition Dalloz, 1998
 61. Mintz J.; "The Corporation Tax: A Survey", Fiscal Studies, vol. 16, no. 4, 1995, pp. 23-68.
 62. Modigliani F., Miller M. H. The cost of capital, corporation finance, and the theory of investment, American Economic Review, 1958, 48, pp. 261-297.
 63. Musgrave R., Warren N., Peacock R. Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan, 1957, 342p.
 64. Musgrave R.A. The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.
 65. Musgrave R., Musgrave P. Public Finance in Theory and Practice, fifth edition, 1989, 627p.
 66. Rosen, H.S. Public Finance (5th edn), Irwin/McGraw-Hill, 1998 (pp. 400-422)
 67. Sandmo A. The Effect of Taxation on Saving and Risk Taking in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 265-311.
 68. Simonsen M.H. Indexation: Current Theory and the Brazilian Experience // Inflation, Debt, and Indexation, edited by R. Dornbusch, M. Simonsen. MIT: 1986, pp.99-132.

69. Sinelnikov S., Anisimova L., Titov S. Fiscal Policy. The Gaidar Programme Lessons for Poland and Eastern Europe. Warsaw: Friedrich-Ebert-Stiftung, 1993, pp. 150-183.
70. Sinelnikov S., Reznikov K. Budget Crisis in Russia. Warsaw: CASE Research Foundation, 1995, 72p.
71. Stiglitz J. The Corporation Tax // Journal of Public Economics 1976, pp. 303-311.
72. Stiglitz J. Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company, 1986, 697p.
73. Tanzi V. Public Finance in Developing Countries. 1991, 132p. (b)
74. Tanzi V. (ed.) Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992, 418, (a).
75. Tanzi V. Fiscal Policy and the Economic Restructuring of Economies in Transition. Washington: IMF, March 1993, 27p.
76. "Tax Law Design and Drafting", ed. by Thuronyi V, IMF, 1998.
77. "Tax Policy Handbook", ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995.
78. V. Thuronyi, "Tax Design and Drafting", IMF, 1998
79. Vann R.J. "International Aspects of Income Tax", Ch.18 in "Tax Law Design and Drafting", ed. by Thuronyi, IMF, 1998, pp. 769-771.

Глава 3

Подходное налогообложение⁵⁸

Введение

Подходный налог с физических лиц является составным элементом общей налоговой системы. Подходный налог, в теории, должен быть налогом на чистый совокупный доход физических лиц, которые либо являются резидентами, либо извлекают определенные доли своего дохода в данной стране. Подходный налог эластичен, и поэтому отражает изменения в экономической среде. К тому же доход коррелирует, хотя и не абсолютно, с потреблением. Таким образом, подходный налог дополняет НДС, предоставляя дополнительный инструмент для общего портфеля доходов правительства. Наконец, налог может вносить элемент прогрессивности в налоговую систему, что делает налогообложение более приемлемым для общества и обеспечивает возможность для определенного перераспределения доходов.

На первоначальных этапах перехода к рыночной экономике подходный налог не является важным источником налоговых поступлений. В переходный период доход на душу населения невелик, и экономика может приспособливаться к новым

⁵⁸ Автор благодарит Е. Гайдара за идеи, положенные в основу концепции реформирования системы подходного налогообложения в России, Р. Конрада, М. Алексеева - за предоставленные материалы и ценные замечания, использованные в подготовке главы, а также за написание введения. Особую благодарность в подготовке и написании данной главы автор выражает С. Синельникову-Мурылеву, за участие в подготовке предложений по реформированию подходного налога в России. Автор выражает признательность В. Медоеву за участие в подготовке данной главы.

условиям за счет сокращения доходов населения до возобновления экономического роста. Поскольку подоходный налог является эластичным источником доходов бюджета, в подобные периоды доля поступлений от него в общей сумме доходов должна падать, но по мере возобновления экономического роста — будет расти. Таким образом, следует ожидать, что с течением времени значение подоходного налога будет повышаться. Кроме того, основным источником подоходного налога в переходный период являются удержания из зарплат, и требуется определенный период времени для того, чтобы удержания с иных источников подоходного налога (проценты, дивиденды, доход от малого бизнеса) стали эффективным налоговым инструментом. Наконец, страны с переходной экономикой должны приспособиться к новым налоговым концепциям, с учетом местных особенностей, а население должно осознать, что уплата налогов является его гражданской обязанностью. Эти факторы достаточно слабо проявляются на ранних этапах переходного периода, соответственно налоговая дисциплина соблюдается в меньшей степени, чем можно ожидать на последующих этапах развития.

По вышеизложенным причинам, доля бюджетных поступлений от подоходного налога должна быть на первоначальных этапах невелика, и поэтому важно, чтобы налог взимался по схеме, обеспечивающей адаптацию экономики к этому налогу. Иными словами, все больше людей будут становиться плательщиками подоходного налога и/или платить больше налогов по мере роста их реальных доходов. Этой цели можно достичь частью за счет создания простой схемы налогообложения, которая включала бы обоснованный уровень необлагаемого налогом дохода и одной ставки. Категории доходов, облагаемые налогом по разным ставкам, должны индексироваться в зависимости от инфляции, для того, чтобы

подходным налогом облагалось лишь реальное увеличение доходов. Эта схема обеспечит постоянное увеличение средней ставки налога для налогоплательщиков, уплачивающих положительные суммы налога. Таким образом, с самого своего создания схема подходного налога будет включать элемент прогрессивного налогообложения.

В теории, подходный налог должен быть налогом на совокупный доход. На практике, однако, невозможно создать систему, при которой все физические лица заполняют декларации по доходам, полученным из всех источников, и платят единый налог. Тем не менее, возможно создать систему удержаний (или схемы предоплаты), которые обеспечат приемлемое приближение к налогу на совокупный доход без организационных трудностей заполнения индивидуальных деклараций. Например, налог может удерживаться из зарплаты в соответствии с установленными шедулями. В дополнение, возможно создать единую ставку налога на другие виды платежей, такие как процентный доход, дивиденды, другие платежи и компенсации. Благодаря подобным схемам удержаний можно приблизиться к налогу на совокупный доход, при условии, что эти схемы будут простыми, а ставки — единообразными.

Несмотря на все усилия по упрощению схемы подходного налога, здесь существуют как концептуальные, так и практические сложности. Одной из таких сложностей является определение полной оплаты труда работника с включением дополнительных выплат и выгод, осуществляемых работодателем в пользу своих сотрудников. Данные выплаты и выгоды должны подлежать налогообложению как часть совокупного дохода, поскольку они являются составной частью зарплаты. Тем не менее, подобные дополнительные выгоды трудно определить и измерить. Кроме того, состав тех, кто должен платить налог с заработной платы, во многом зависит от опре-

деления для налоговых целей понятия сотрудника — получателя таких выгод. Это определение достаточно сложно вывести и соблюдать. Кроме того, в случае если совокупное налогообложение слишком высоко, налогоплательщики могут стремиться к уменьшению его общей суммы за счет изменения соотношения выплат по подоходному налогу и по социальным налогам, взимаемым с сотрудников. Наконец, налогообложение иностранных источников дохода физических лиц-резидентов может быть чрезвычайно сложным и обременительным в административном отношении делом. Все эти проблемы могут частично решаться путем создания простых и прозрачных правил, которым легко следовать и исполнение которых легко осуществить в организационном плане. Усложнить эту схему можно будет по мере совершенствования экономики и приобретения опыта налогоплательщиками и налоговыми органами. Такой подход позволит стране использовать подоходный налог уже на ранних этапах переходного периода, что заложит основу прогрессивного источника налоговых поступлений, важность которого будет расти после возобновления экономического роста.

1. Теоретические аспекты подоходного налогообложения

Основная проблема, с которой сталкивается государство при применении подоходного налогообложения, заключается в необходимости выбора между достижением максимальной экономической эффективности и достижением социальной справедливости. Последнее связано с таким понятием как функция общественного благосостояния, в зависимости от выбора которой экономическая эффективность и справедливость достигается при разном уровне налогообложения, разном уровне прогрессии подоходного налогообложения. Например,

в случае максимизации роулсианской функции общественной полезности, налогообложение должно обеспечивать перераспределение максимально возможного количества средств от богатых к бедным, тогда как при максимизации утилитаристской функции полезности перераспределение должно создавать максимальную сумму индивидуальных полезностей. Определение оптимального уровня налогообложения, таким образом, включает в себя установление такой прогрессии подоходного налогообложения (обеспечивающей при максимизации данной функции справедливое распределение общественного благосостояния), которая обеспечивает максимально возможное общественное благосостояние, то есть минимальные чистые потери общества от налогообложения.

Для подоходного налогообложения характерна прогрессивная шкала, что вполне оправданно, если при разработке налоговой политики руководствоваться принципом справедливости. Принцип вертикальной справедливости подразумевает разумное дифференцирование в налогообложении лиц, имеющих разные возможности для выплаты налогов. Способность к выплате налогов возрастает более высокими темпами, чем доход, состояние или потребление, поэтому на выплату налогов должна уходить все большая часть дохода по мере его увеличения. В поддержку прогрессивного налогообложения можно привести и тот факт, что предельная полезность дохода снижается по мере увеличения его размеров, что делает менее болезненным изъятие большего налога у людей с высокими доходами по сравнению с теми, кто имеет низкие доходы (См.: *Musgrave, Musgrave, 1989; Arnott, Stiglitz, 1986; Musgrave, Warren, 1959*).

Модели оптимального подоходного налогообложения исходят из трех основных предпосылок. Во-первых, известно

распределение общественного благосостояния между индивидуумами в экономике. Во-вторых, государство, максимизируя общественное благосостояние с использованием подоходного налогообложения, должно осуществлять, помимо перераспределения, еще и производство и предоставление экономике некоторых общественных товаров (оборона, образование). В-третьих, подоходное налогообложение, за исключением паушального налога, применяет дисторсионные налоги, влияющие на решения экономических агентов.

1.1. Прогрессивность и пропорциональность подоходного налога. Ставки подоходного налога

Существует два основных вида налога, используемых при подоходном налогообложении: пропорциональный и прогрессивный. Суть пропорционального подоходного налога заключается в том, что налог взимается в одинаковой доле, независимо от размера дохода, и предельная ставка равна средней ставке налога. При прогрессивном налоге средняя ставка налога растет, и в итоге более богатые индивидуумы платят большую долю своего дохода (Аткинсон, Стиглиц 1997). При этом предельная ставка может оставаться как постоянной, так и расти в зависимости от дохода.

Типичным примером прогрессивного налога является линейный подоходный налог. Суть линейного прогрессивного налога заключается в гарантировании индивидуумам, чей доход не превышает определенного уровня, минимума доходов, с использованием безвозмездных выплат (грантов) или вычетов из налогооблагаемой базы, причем ко всему налогооблагаемому доходу, свыше минимального уровня, применяется единая ставка. Таким образом, пропорциональный налог является частным случаем линейного налога в случае, когда не

предусматривается гарантирование и единая ставка применяется ко всем индивидуумам, независимо от уровня их доходов.

Ставка при линейном налоге, в первую очередь, обуславливается тем, насколько общество не приемлет неравномерное распределение дохода, и, таким образом, чем больше подобное негативное восприятие неравномерного распределения дохода между индивидуумами, тем, соответственно, выше ставка налога (*Аткинсон, Стиглиц, 1983*). В то же время, в случае, если максимизируется утилитаристская функция общественного благосостояния, то есть формально отсутствует неприятие неравномерного распределения общественного благосостояния, все же требуется некоторое перераспределение. Это объясняется тем фактом, что индивидуальная предельная полезность дохода разнится в зависимости от уровня дохода индивидуума. Поэтому оказывается возможным повышение уровня общественного благосостояния при изъятии некоторой доли дохода у богатых и передаче бедным, так как индивидуальная максимизируемая полезность для первых уменьшится на величину меньшую, нежели возрастет полезность для последних, что в свою очередь приведет к увеличению общественного благосостояния, оцениваемого утилитаристской функцией общественного благосостояния (*Tax Policy Handbook, 1995*).

В то же время необходимо отметить, что линейный прогрессивный налог приводит к существенно большим чистым потерям общественного благосостояния, чем пропорциональный и, тем более, паушальный налог. В сущности, как сказано выше, линейный прогрессивный налог представляет собой пропорциональный налог, объединенный с паушальным грантом, выплачиваемым в размере разницы между фактическим доходом индивидуума и некоторой нормативно установленной величиной минимального дохода. Именно существование паушального

гранта заметно увеличивает потери общественного благосостояния, так как требует большего налогообложения тех лиц, чьи доходы составляют, величину, превышающую нормативно установленную величину минимального дохода. Поскольку чистые потери от налогообложения зависят от величины предельной ставки налога, а при большем налогообложении предельная ставка налога увеличивается, то и чистые потери общественного благосостояния растут (*Аткинсон, 1997*).

Что касается пропорционального налога, то вследствие невозможности ввести налогообложение доходов всех индивидуумов, ввиду различного рода причин, в том числе политических, подобный подход имеет ограниченное применение.

Вообще говоря, подоходное налогообложение, как правило, является частично линейно-прогрессивным, при этом ставка налога растет с увеличением дохода. При таком налогообложении существуют гарантированный минимум дохода, необлагаемый подоходным налогом, и прогрессирующая ставка для доходов, превышающих минимальный уровень дохода. Исследования позволили сделать два основных вывода касательно применения прогрессивной ставки: оптимальная предельная ставка подобного налога находится в границах между 0 и 1 (то есть, по сути, неотрицательна) и, во-вторых, предельная ставка равна нулю для наиболее богатых слоев населения (*Tax Policy Handbook, 1995*).

Первый вывод обуславливает тот факт, что средняя ставка налога растет с увеличением величины дохода (так как предельная ставка не равна нулю и увеличивается). Второй вывод вытекает из того факта, что от величины предельной ставки зависит размер чистых потерь благосостояния общества под влиянием налога — чем выше предельная ставка, тем больше потери. Кроме того, предельная ставка влияет на налоговое бремя категории налогоплательщиков с аналогичным или бо-

лее высоким уровнем доходов. Поскольку верхним пограничным значениям величины доходов соответствует меньшее количество индивидуумов и не существует индивидуумов с большей величиной дохода, увеличение предельной ставки налога нецелесообразно, учитывая рост чистых потерь, который оно повлечет, при относительно небольшом выигрыше в налоговых поступлениях. С другой стороны, увеличение предельной ставки может оказать негативное влияние на предложение труда, так как после определенного уровня доходов, после уплаты налогов, снижение в их величине может привести к снижению предложения труда и, соответственно, к снижению налоговых поступлений.

1.2. База подоходного налога

Существует несколько основных определений экономического дохода физического лица, на основании которых возможно определение налогооблагаемого дохода. Одно из них, так называемое определение Шанца-Хэйга-Саймонса, гласит, что доход индивидуума состоит из рыночной стоимости прав, реализованных в потреблении в некоторый период времени и изменений в запасе имущественных прав между началом и концом этого периода времени. Существует также определение Хикса, суть которого заключается в следующем: доход индивидуума за определенный период времени равен максимальному количеству денежных средств, которое он может потратить за определенный период времени и остается способным потратить равную сумму в реальном измерении в последующие аналогичные по величине периоды времени. В зависимости от конкретных условий и предпосылок, в отдельных странах существуют различия в определении налогооблагаемого дохода.

Одной из наиболее сложных проблем, связанных с подходным налогообложением, является определение налогооблагаемой базы. Существует два основных подхода к определению базы налогообложения подходным налогом: глобальный, то есть ко всем доходам индивидуума по совокупности, и шедюлярный, то есть отдельный по источникам доходов.

Первый применяется в основном в развитых странах и имеет ряд положительных моментов. К их числу можно отнести тот факт, что с его помощью может быть достигнута большая вертикальная справедливость, так как налог исчисляется на основе совокупного дохода индивидуума. Кроме того, имеется административное преимущество подобного подхода: налогоплательщик заявляет о своем доходе в одной единственной форме.

К числу положительных моментов второго подхода относится возможность дифференцирования налогообложения по источникам дохода и, как следствие, достижение преференциального положения одного из источников дохода, например, заработной платы, или же, наоборот, некоторых доходов от капитала. Так же, учитывая возможность удержания налога у источника по некоторым видам дохода при подобной схеме налогообложения, существенно сокращаются административные издержки на расчет общей налогооблагаемой базы, что является необходимым при первом подходе.

Практически во всех налоговых системах понятие налогооблагаемого дохода значительно разнится от понятия экономического дохода. Исходя из определения Шанца-Хейга-Саймонса, в доход должны включаться такие источники как: зарплата, рабочие оклады, доходы от ведения бизнеса, доходы от роста стоимости капитала, рента, роялти, условная рента за пользование товарами длительного пользования, трансферты, пенсии, наследства и дарения, дополнительные к зарплате

формы вознаграждения в виде товаров и услуг. В то же время многие из этих видов доходов не входят в налогооблагаемую базу, как по экономическим, так и по политическим соображениям.

К числу последних относятся, например, вменяемые доходы от ренты за пользование товарами длительного пользования, таких, например, как автомобили, дома. Практически невозможно рассчитать и обложить налогом условный доход, который получает индивидуум за пользование собственной квартирой, домом, автомобилем, тем более, что для целей налогообложения придется исключать расходы на содержание дома или квартиры. Кроме того, исключение подобных доходов из налогооблагаемой базы может привести к положительным с социальной точки зрения эффектам, например, большему желанию приобретать в собственность товары длительного пользования.

Сложным с точки зрения с администрирования оказывается обложение дополнительных к заработной плате вознаграждений в виде товаров или услуг, предоставляемых своим сотрудникам фирмами. У такой практики есть очевидное негативное следствие: снижение прогрессивности налогообложения доходов, так как в основном в качестве получателей подобных дополнительных вознаграждений выступают высокооплачиваемые сотрудники. Негативным моментом является и тот факт, что с помощью подобных вознаграждений может происходить уход от подоходного налогообложения. Например, увеличение ставки по налогооблагаемым видам доходов может побудить налогоплательщиков изменить форму получения доходов в пользу дополнительных вознаграждений, налогом не облагаемых. В любом случае налогообложение этих доходов должно осуществляться для вознаграждений в натуральном виде – по рыночной стоимости, а в случае денежных вознаграждений –

по полной сумме подобного рода доходов. В то же время применение налога к дополнительным доходам достаточно проблематично, поскольку во многих случаях издержки фирмы на предоставление дополнительных к зарплате вознаграждений ниже их рыночной розничной стоимости.

В некоторых странах для решения данной проблемы применяется вмененная стоимость подобных дополнительных вознаграждений, облагаемая по ставке подоходного налога у каждого индивидуума. Возможно также включение подобных вознаграждений в прибыль фирмы (или точнее, исключение расходов на их предоставление из издержек производства) и обложение по ставке налога на прибыль.

Включение в налогообложение некоторых других категорий дохода также имеет достаточно веские основания «за» и «против». К числу подобных «спорных» видов доходов и расходов, сумма которых исключается из налогооблагаемой базы, относятся доходы от роста стоимости капитала, дивиденды, процентные доходы, отчисления в социальные и пенсионные фонды и платежи из пенсионных и социальных фондов.

1.2.1. Доходы от роста стоимости капитала

Доходы от роста стоимости капитала, представляющие собой, по определению Шанца-Хейга-Саймонса, положительные изменения в стоимости капитальных активов, которыми владеют индивидуумы, должны включаться в налогооблагаемый доход. Существуют, тем не менее, некоторые моменты, которые обуславливают необходимость дифференцированного подхода к налогообложению подобного рода доходов.

В первую очередь, необходимо отметить, что получение доходов физическими лицами в результате роста стоимости некоторых форм капитала, напрямую связано с деятельностью

юридических лиц, и, соответственно, — с налогообложением прибыли корпораций. Это обуславливает необходимость гармонизации налоговой системы таким образом, чтобы избежать двойного налогообложения дохода. Таким образом, существует весьма важная проблема разделения доходов для целей налогообложения подоходным налогом, с одной стороны, и налогом на прибыль корпораций — с другой. Это особенно важно, учитывая тот факт, что наибольшую долю в доходах от роста стоимости капитала физических лиц в странах с развитым фондовым рынком составляют доходы от увеличения стоимости акций.

Существует также проблема определения, являются ли некоторые виды дохода от роста стоимости капитала обычным доходом или особым доходом, подлежащим дифференцированному налогообложению.

Существует три основных особенности дохода от роста стоимости капитала, составляющие трудность при отнесении его к группе общих доходов, облагаемых по общей ставке, или облагаемых в особом порядке, в случае выделения доходов от роста стоимости капитала в отдельную группу.

Первая особенность заключается в существовании возможности амортизации некоторых видов капитальных активов. С точки зрения подоходного налогообложения, к такого рода активам могут относиться такие товары длительного пользования как автомобили. В случае с автомобилями, продажа индивидуумом подержанных автомобилей ниже стоимости приобретения является следствием потери части стоимости в результате пользования. Степень такой потери, однако, может быть, во-первых, различной в отношении различных автомобилей, а, во-вторых, цена продажи, даже по цене ниже цены приобретения может превышать реальную его стоимость с учетом потери стоимости в результате эксплуатации, что явля-

ется само по себе явным доходом, подлежащим налогообложению в составе прочих доходов. С другой стороны, во владении индивидуума могут находиться неамортизирующиеся активы, такие, например, как земля или ценные бумаги. В таком случае, доход от продажи по цене, превышающей цену приобретения, является доходом от роста стоимости капитала.

Вторая особенность может вытекать из способа номинирования стоимости актива. Например, если некоторый капитальный актив номинирован в иностранной валюте, то изменение в курсе этой иностранной валюты может рассматриваться как обычный доход, причем полученный в момент изменения стоимости актива. В то же время, в случае использования национальной валюты в качестве единицы измерения, доход от реализации выше стоимости приобретения является доходом от роста стоимости капитала, получаемым в момент реализации актива.

Третья особенность относится к факту получения дохода от роста стоимости капитала в рамках профессиональной деятельности, например, брокерами, или в единовременном порядке. В первом случае, доход является объектом обычного подоходного налога, в то же время во втором — может являться, в случае, если это предусмотрено законодательством, объектом особого налога, или в рамках обычного подоходного налога, по особой ставке, на доходы от роста стоимости капитала.

Важен вопрос об определении момента возникновения налогового обязательства по доходам от роста стоимости капитала. Существует два подхода, имеющих недостатки и преимущества, выбор между которыми осуществляется в зависимости от структуры капитальных активов, находящихся в собственности частных лиц (важно это также для перераспределения общественного богатства от богатых к бедным, а бо-

гатые индивидуумы являются в большей степени получателями доходов от роста стоимости капитала), наличия достаточных административных основ и уровня инфляции.

Первый подход заключается в налогообложении доходов от роста стоимости капитала в момент их возникновения. В этом случае возникают существенные проблемы, с точки зрения правильной периодической переоценки активов по рыночной стоимости. Кроме того, подобный подход к налогообложению доходов от роста стоимости капитала может привести к существенным проблемам в достаточности наличных средств для уплаты налога. Наличие нелинейной, прогрессивной ставки подоходного налога обуславливает необходимость четкого определения величины доходов, полученных за налоговый период. Так как в условиях налогообложения доходов от роста стоимости капитала по моменту реализации капитальных активов налогооблагаемая величина доходов представляет собой накопленную сумму доходов за несколько налоговых периодов, искажается реальная эффективная ставка подоходного налога, что не происходит при первом способе налогообложения.

Второй подход, особенно в условиях дифференцированного подхода к налогообложению доходов от роста стоимости капитала имеет ряд значительных преимуществ. Например, значительно сокращаются административные расходы на периодические переоценки капитальных активов. Отсутствует и проблема с достаточностью средств для уплаты налога, появляющихся при реализации капитальных активов. К числу преимуществ можно также отнести большую степень перераспределения, которая достигается при данном способе налогообложения, вытекающую из большей активности по операциям с капитальными активами (их продажи и покупке) более обеспеченных слоев населения. Существенными недо-

статками данного подхода к налогообложению доходов от роста стоимости капитала является подталкивание индивидуумов к удержанию капитальных активов в собственности без реализации на достаточно долгие промежутки времени.

Как правило, к числу налогооблагаемых доходов от роста стоимости капитала не относятся такие доходы физических лиц, как увеличение стоимости домов и земли, находящейся в частной собственности, и некоторые государственные ценные бумаги.

1.2.2. Процентные доходы и дивиденды

Особая роль процентных доходов в подоходном налогообложении вызвана тем, что удержание налога с такого рода дохода вносит искажения в принятие решений индивидуумов во межвременном разрезе, а именно, стимулирует текущее потребление в ущерб накоплениям и будущему потреблению. Подобное изменение в межвременной структуре потребления ведет к чистым потерям общественного благосостояния в результате действия эффекта замещения, обусловленного смещением предпочтений в сторону текущего потребления. Простое подоходное налогообложение заработной платы (или иных некапитальных источников дохода) снижает уровень потребления на всем протяжении жизни налогоплательщика и не влечет такого рода потери. Исключение процентных доходов из налогооблагаемой базы имеет также положительное значение с точки зрения стимулирования инвестиций.

Одно из важных преимуществ налогообложения процентных доходов, как правило, связывается с достижением большей социальной справедливости путем перераспределения процентных доходов, которые в большей степени получают более состоятельными индивидуумами. Кроме того, освобож-

дение процентных доходов от налогообложения может привести к существенным потерям поступлений подоходного налога, ввиду использования данного способа получения доходов в качестве маскировки выплаты заработной платы, вознаграждений, дивидендов и прочих видов доходов.

Налог на доход от процента увеличивает цену будущего потребления, т.е. при нормальных условиях сокращает будущее потребление. Так как сбережения — это расходы на будущее потребление, то экономические последствия такого налога зависят от величины межвременной эластичности замещения и эластичности потребления по богатству, т.е. будущее потребление становится дороже, поэтому может быть заменено на текущее, но если есть четкие предпочтения будущего потребления, то его величина может сохраниться (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*).

Если эффект дохода больше эффекта замещения, то увеличивается готовность склонность к принятию риска. Эта тенденция усиливается, если законодательство разрешает вычет потерь из налогооблагаемого дохода. В противоположном случае (эффект дохода слабее эффекта замещения) налог способствует уменьшению склонности к риску, что негативно влияет на возможности экономического роста (См.: *Goode, 1976; Stiglitz, 1986*)⁵⁹. Эмпирические исследования, хотя и яв-

⁵⁹ При оценке налоговой системы важным обстоятельством, как отмечается в (*Atkinson, Stiglitz, 1980*), является то, что некорректно просто сравнивать число искажений, вызываемых различными налогами. Так, подоходный налог снижает норму дохода на сбережения и, таким образом, искажает выбор между потреблением сегодня и накоплением с целью потребления в будущем. Налог на потребление устранил бы это расточительное искажение (См.: *Feldstein, 1976*), но он не является единовременным налогом и затрагивает, например, выбор "работа-досуг". Поэтому нужно учитывать величину различных воздействий и их взаимодействие. Не су-

ляются противоречивыми, в целом показывают, что налоговые стимулы мало влияют на объем сбережений, но имеют достаточно сильное воздействие на их структуру (См.: *Grin, 1976; Malinvaud, 1972; Hansen, 1958; Sterdyniak, 1987*).

На практике не вполне понятно, где лежит разница между размещением сбережений и хозяйственной деятельностью (См.: *Laure, 1993*). По нашему мнению, эту разницу крайне трудно определить даже, если вслед за (*Atkinson, Stiglitz, 1980*) считать, что сбережения — это только прирост финансовых активов. Поэтому на практике всю деятельность по извлечению дохода можно относить к предпринимательству и облагать налогом на прибыль или подоходным налогом, но, как и дивиденды, один раз. В этом случае проценты по вкладам являются вычитаемыми затратами у дебитора и облагаемым доходом у кредитора.

Доходы физических лиц в виде дивидендов представляют собой неотъемлемую часть налогооблагаемой базы и проблема необходимости взимания подоходного налога с этих доходов связана с тем, что налогообложение дивидендов, как и других доходов, связанных с капитальными активами, может происходить также у источника в виде авансового платежа по подоходному налогу или с помощью налога на прибыль корпораций.

1.2.3. Льготы, вычеты, налоговые кредиты

Существует ряд причин, по которым считается целесообразным предоставлять льготы, налоговые вычеты и налоговые кредиты по подоходному налогу. Среди основных можно

существует такого случая *prima facie*, чтобы стало желательно освобождение налога в виде процента от налога, но нет оснований полагать, что доход от капитала и трудовой доход должны облагаться по одним и тем же ставкам (См.: *Atkinson, Stiglitz, 1980*).

назвать следующие: осуществление налогоплательщиками расходов на социально значимые цели, достижение большей прогрессивности подоходного налога, незапланированные расходы или потери, связанные с форс-мажорными обстоятельствами, ухудшением здоровья налогоплательщика и т.д.

Вычеты (deductions), в отличие от льгот (exemptions, allowances) и налоговых кредитов (tax credit) предоставляются всем налогоплательщикам на равноправной основе, пропорционально предельной ставке подоходного налога. В то же время, вычеты способствуют снижению средней ставки для тех плательщиков, чей доход подпадает под более высокие предельные ставки (то есть попадают в верхние шедули шкалы ставки налога), тогда как налоговые кредиты нейтральны к уровню дохода плательщика. Наиболее типичными примерами вычетов из налогооблагаемой базы являются вычеты сумм процентов по кредитам, медицинских расходов, расходов на образование, расходов на благотворительность, деловых расходов, взносов и отчислений в пенсионные и фонды социального страхования, сумм потерь от краж и стихийных бедствий, сумм налогов, уплаченных в бюджеты других уровней власти.

1.2.4. Отчисления в пенсионные и социальные фонды. Пенсии и социальные выплаты из пенсионных и социальных фондов

Так же как и с некоторыми доходами от роста стоимости капитала, в данном случае возникает проблема двойного налогообложения, однако уже в межвременном масштабе. Предполагается наличие двух возможных вариантов решения проблемы пенсионных и социальных сбережений при подоходном налогообложении. С одной стороны, платежи и отчисления в

пенсионные социальные фонды могут быть включены в налогооблагаемый доход в тот момент, когда налогоплательщик их производит. В этом случае пенсии и социальные выплаты из соответствующих фондов не должны облагаться подоходным налогом в момент их получения. С другой стороны, пенсионные и социальные отчисления могут исключаться из налогооблагаемого дохода в момент их осуществления, и тогда пенсии и социальные выплаты облагаются налогом в момент их получения.

Значительное влияние на выбор между двумя подходами оказывает существование альтернативных систем пенсионного и социального страхования — накопительной и перераспределительной. Обязательное государственное перераспределительное социальное и пенсионное страхование имеет довольно существенный недостаток, заключающийся в невозможности использовать ресурсы, получаемые в виде взносов в централизованные фонды, в инвестиционных целях, так как весь объем поступающих средств перераспределяется между реципиентами. В условиях общего старения населения, что весьма актуально для России, возникает дополнительная проблема — необходимость увеличения сборов с работающих для обеспечения выплаты пенсий и социальных выплат. Слабая налоговая дисциплина также приводит к необходимости увеличения налогового бремени, которое фактически ложится лишь на выполняющих свои обязательства налогоплательщиков. В этой связи накопительная система существенно выигрывает, во-первых, с точки зрения возможности использовать средства в инвестиционных целях, во-вторых, потому что в этом случае устанавливается связь между уплачиваемыми конкретным плательщиком взносами и выплачиваемыми ему пенсией и социальными выплатами.

Что касается подхода к налогообложению социальных выплат и пенсий, то при обязательной, особенно государственной перераспределительной системе целесообразным оказывается освобождать и взносы в соответствующие фонды и выплаты из них по двум причинам: во-первых, облигаторность платежей, в отсутствие альтернативной частной накопительной системы пенсионного обеспечения и социального страхования, обуславливает фискальный характер платежей, и, таким образом, в случае их включения в налогооблагаемую базу, фактически происходит взимание одного налога — подоходного — с суммы других налогов — социальных, во-вторых, выплаты из социальных и пенсионного фондов представляют собой государственные расходы (расходы бюджета расширенного правительства) и взимание налога с подобных платежей является скрытой формой перераспределения средств между различными составляющими бюджетной системы.

Когда же у обязательной государственной системы социального и пенсионного страхования есть альтернатива в виде частного накопительного страхования, то решение о выборе между двумя представленными вариантами налогообложения зависит от того, какой из них приведет к большему росту пенсионных и социальных отчислений. В частности, освобождение отчислений в пенсионные и социальные фонды от подоходного налога может в значительной степени увеличить объем подобных отчислений, учитывая, например, тот факт, что при прогрессивном налогообложении предельная налоговая ставка на суммы, израсходованные на подобные платежи, будет выше (так как выше сам валовый доход налогоплательщика), нежели предельная налоговая ставка на пенсии и социальные выплаты (так как они, как правило, меньше по совокупности и, соответственно, принадлежат к более низким шедулям подоходного налога). Особенно это актуально тогда,

когда дополнительным источником доходов индивидуума, вышедшего на пенсию или не ведущего активной трудовой деятельности и получающего социальные выплаты, являются доходы от роста стоимости капитала или процентные доходы, облагаемые по более низким ставкам, нежели заработная плата. С другой стороны, государство может принимать в расчет существующие потребности в налоговых поступлениях и тогда целесообразнее принять тот вариант, который наиболее выгоден с этой точки зрения.

1.3. Сравнение подоходного налога и налога на потребление

Эквивалентность пропорционального налога на совокупные доходы и налога с продаж, или НДС с возмещением уплаченной суммы налога на предыдущих стадиях производства, обуславливается равенством обоих показателей — валового дохода и совокупной добавленной стоимости. Исключение из подоходного налогообложения процентных доходов и доходов на капитал фактически делает подоходный налог, вкуче с налогом на прибыль корпораций, равным налогу на чистое потребление. Применение последнего ограничено возможностью администрирования подобного налога, так как расчет чистого потребления требует контроля за расходованием средств каждым конкретным экономическим агентом. Обложение дохода, потраченного на товары и услуги, в целях стимулирования сбережений, могло бы основываться либо на ведении каждым налогоплательщиком учета затрат, либо на регулярной инвентаризации активов (потраченный доход равен полученному за вычетом прироста активов). В обоих случаях возникают труднопреодолимые технические проблемы. Остаются неясными также критерии отнесения покупок к предметам длительного пользования (сбережениям) или к предметам текущего по-

требления. Следует также принимать во внимание, что налог на расходы влияет на размещение сбережений за счет сокращения дохода тех, у кого большая склонность к потреблению, и, следовательно, он выгоден высокодоходным слоям населения.

Вообще говоря, выбор между налогом на потребление и налогами на доходы (как подоходным налогом, так и налогом на прибыль) зависит от решения нескольких вопросов.

В зависимости от того, что принимается за наилучшую базу для налогообложения — потребление индивидуума, то есть то, что он берет от общества, или его способность платить, может быть признан целесообразным один из вариантов налогообложения. Во втором случае в базу налога должны входить все доходы экономического агента, включая процентные доходы и доходы от роста стоимости капитала, в первом — чистое потребление.

Кроме того, выбор между подоходным налогом и налогом на потребление имеет важное значение с точки зрения того, с помощью какого налога возможно осуществить большее перераспределение общественного благосостояния, то есть достичь большей справедливости, при максимальном значении выбранной функции благосостояния и минимальных потерях от возможного ухода от налогообложения при одной из систем.

Именно по причине наличия существенных возможностей по использованию различных методов для ухода от подоходного налогообложения, особенно наиболее состоятельными гражданами, являющимися в большей степени получателями доходов от капитала, процентных доходов, облагаемых по преференциальным ставкам, подоходный налог дополняется косвенным налогообложением. При этом ставки косвенных налогов должны быть дифференцированы по эластичности потребления товара по доходу, для достижения большего пере-

распределения от богатых к бедным. С другой стороны, для минимизации чистых потерь при заданном уровне налоговых поступлений, должна использоваться система с рамсеевскими налогами, при которой ставка налога обратно пропорциональна эластичности компенсированного спроса на товар по цене и эластичности предложения по цене.

2. Практические аспекты подоходного налогообложения

В данном разделе рассматриваются некоторые практические аспекты подоходного налогообложения в различных странах мира. В Приложении к разделу приведены сравнительные таблицы по пяти странам, представляющим различные по экономическому положению группы стран. Наиболее интересен опыт Эстонии, в которой применяется плоская ставка подоходного налога.

2.1. Определение статуса резидента для целей налогообложения

Определение статуса резидента для целей подоходного налогообложения является необходимым понятием, устанавливающим круг физических лиц, являющихся налогоплательщиками в данной стране. Данное определение особенно важно для граждан других стран, лиц без гражданства, находящихся на территории страны, а также собственных граждан, находящихся продолжительное время за границей.

В различных странах правила определения резидента для целей подоходного налогообложения достаточно схожи. Во многих налоговых системах существует подход к определению резидента в зависимости от пребывания на территории данного государства в течение определенного периода времени. В частности, в Эстонии физическому лицу для признания

его резидентом необходимо пробыть свыше 183 дней на территории Эстонии в течение фискального года. Аналогичный механизм действует в Чили — статус резидента для целей налогообложения определяется исключительно на основе физического присутствия в стране. Физическое лицо считается резидентом в случае, если оно пребывает в Чили сроком более чем 6 месяцев в течение календарного года, или сроком более 6 месяцев за двухгодичный период. Аналогична российской канадская схема определения резидента — любое физическое лицо, временно проживающее в Канаде в течение 183 или более дней в году, считается резидентом Канады на весь такой год.

В Новой Зеландии установлен порядок, при котором статус резидента присваивается при условии проживания в Новой Зеландии в течении по крайней мере 2 лет за три предшествующих года и намерении иметь постоянное место жительства в стране. Кроме того, статус резидента присваивается при подтверждении двух условий: условия постоянного места проживания и условия 183-суточного пребывания (личное присутствие в стране сроком более 183 суток в произвольный 12-месячный период).

В Швейцарии нерезиденты подпадают под тот же налоговый режим, что и резиденты, если они проживают и работают в Швейцарии, в случае проживания без устройства на работу, — через 3 месяца проживания. Иностранные граждане считаются резидентами с даты регистрации (получение регистрации обязательно в течение одной недели по прибытии в страну).

2.2. База подоходного налога

В первую очередь, необходимо отметить, что подоходное налогообложение физических лиц практически во всех странах гармонизировано с налогами на юридические лица, налогами,

удерживаемыми у источника получения дохода, в том числе социальными платежами, налогами на доходы от капитала. Подоходный налог является по сути частью налогообложения доходов в широком понимании, то есть всех доходов, получаемых экономическими агентами, независимо от их правовой формы.

В этой связи, следует отметить, что налоги на прибыль корпораций и подоходный налог во многих странах взаимно дополняют друг друга и различаются лишь в подходах к их администрированию. Это способствует упрощению налоговой системы и снижению склонности к занижению налоговых обязательств. Во многих развивающихся странах, проводивших в последнее время налоговую реформу (например, в Индонезии, Ямайке, Филиппинах) установлена единая предельная ставка подоходного налога и налога на прибыль корпораций. Происходит также постепенный переход от шедулярного подхода к налогообложению доходов, полученных из разных источников, к глобальному, при котором все доходы рассматриваются для целей налогообложения в совокупности.

2.2.1. Доходы от роста стоимости капитала

Как правило, доходы от роста стоимости капитала облагаются налогом лишь в случае имеющей спекулятивный характер продажи имущества. При этом применяется пониженная ставка налогообложения. Подобный порядок установлен в большинстве стран, в том числе в Австрии, Бельгии, Германии, Исландии, Канаде, Эстонии. Исключение составляют Франция (хотя и не во всем) и США, в которых доход от роста стоимости капитала входит в налогооблагаемую базу подоходного налога.

Налоговое обязательство возникает в случае реализации активов, причем во многих странах установлен порядок, при котором, например, продажная стоимость недвижимого имущества уменьшается на сумму расходов по содержанию и ремонту или на сумму расходов, связанных с продажей активов.

В большинстве стран разрешен зачет потерь, связанных с отрицательным приростом стоимости капитала, причем исключительно с аналогичными доходами и лишь в течение определенного срока.

2.2.2. Процентные доходы и дивиденды

В большинстве стран налог на процентные доходы взимается у источника по пониженной ставке. Во многих странах установлен необлагаемый порог по подобного рода доходам — в Финляндии в виде определенного уровня процента по банковскому депозиту или процентной ценной бумаге, в Австрии, Германии и Голландии — в виде суммы дохода, получаемого из данных источников. В Канаде, США и Люксембурге процентные доходы являются частью налогооблагаемого дохода и взимаются непосредственно с налогоплательщика.

Доходы от дивидендов в большинстве стран, за исключением США, облагаются у источника выплат либо по пониженной ставке подоходного налога (Бельгия, Австрия), либо по ставке налога на прибыль корпораций (Ирландия, Финляндия) и кредитуются затем налогоплательщикам по их обязательствам по подоходному налогу. При этом, например, в Люксембурге существует двойное налогообложение: уплачивается налог с дивидендов и уплаченный с дивидендов налог на прибыль корпораций впоследствии не кредитуются. В Голландии налог с подобных доходов не уплачивается с сумм, ниже некоторого предела. В Канаде доходы в виде дивидендов увеличи-

ваются на 25%, то есть фактически на сумму уплачиваемого налога, и включаются в налогооблагаемый доход, что, собственно, обуславливает фактическое освобождение от налога.

2.1.3. Отчисления в пенсионные и социальные фонды. Пенсии и социальные выплаты из пенсионных и социальных фондов. Пенсионные выплаты

В большинстве стран налогообложению подлежат пенсии и социальные выплаты из фондов, тогда как взносы, осуществляемые в рамках программ обязательного государственного страхования, а также официально зарегистрированных программ частного страхования, вычитаются из налогооблагаемой базы. При этом в различных странах существует ряд ограничений на подобного рода вычеты.

В Канаде вычету подлежат лишь взносы, производимые в соответствии с официально зарегистрированными планами социального и пенсионного страхования. В Финляндии вычету подлежат взносы, в соответствии с государственными пенсионными программами, а также частными — по которым размер пенсий не превышает размер аналогичной государственной пенсии. В Германии в части взносов, уплачиваемых в соответствующие социальные фонды работниками, установлен фиксированный потолок, а для взносов, уплачиваемых работодателями, вычеты по подоходному налогу разрешены лишь при уплате взносов по программам обязательного страхования.

Исключение составляет Новая Зеландия, где взносы в социальные и пенсионные фонды подлежат обложению подоходным налогом, а пенсии и выплаты из фондов — нет.

3. Российская практика подоходного налогообложения⁶⁰

3.1. Практические аспекты применения подоходного налогообложения в России

По сравнению с другими источниками доходов бюджета, в Советском Союзе подоходное налогообложение не играло значительной роли. Платежи населения в государственный бюджет осуществлялись в форме подоходного налога, налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, сельскохозяйственного налога, налога на владельцев строений, земельного налога и налога с владельцев транспортных средств. Подоходный налог с населения был введен на основании Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 года «О подоходном налоге с населения» (См.: *Государственный бюджет СССР, 1987, (а)*). Техника взимания налога сохранялась практически неизменной вплоть до конца восьмидесятых годов. Существование подоходного налогообложения при социализме, как и в странах с рыночной экономикой, официально объяснялось необходимостью выравнивания доходов граждан для обеспечения большей социальной справедливости. Это достигалось с помощью установления необлагаемого минимума и слабо прогрессивной шкалы. Однако трудно говорить о действительной необходимости подобных мер в условиях, когда практически все доходы граждан прямо контролировались государством⁶¹.

⁶⁰ Данный раздел подготовлен совместно с В.Медоевым

⁶¹ Следует также иметь в виду, что в Советском Союзе экономическое неравенство и благосостояние не измерялись величиной денежных доходов, а зависели от положения в иерархической структуре власти и соответствующих этому положению привилегий, в т.ч. материального характера.

Закон СССР о подоходном налоге с граждан, принятый в апреле 1990 года, был введен в действие с 1 июля 1990 года. Он предполагал введение унитарного (глобального) налога на доходы физических лиц, предполагающего, однако, различные прогрессивные шкалы обложения для разных категорий плательщиков. Этим законом вводилось декларирование доходов граждан, полученных помимо места основной работы. Несмотря на достаточно серьезный характер нововведений в порядке уплаты налога, они не затронули подавляющее большинство налогоплательщиков, получающих заработную плату на одном предприятии (организации). Введение системы декларирования не привело к большей эффективности сбора налога. Основная масса налога продолжала собираться с лиц, получающих заработную плату на основном месте работы.

В 1991 году был введен Закон РСФСР «О подоходном налоге с физических лиц», несколько изменивший порядок налогообложения (была снижена прогрессивность шкалы налога, уравнены различные категории налогоплательщиков). Несмотря на некоторое изменение принципов налогообложения физических лиц, роль подоходного налога как источника доходов бюджета практически осталась прежней. Это объясняется тем, что в силу значительных ценовых субсидий, высокого уровня социальных расходов государства, доля денежных доходов в ВВП была относительно низкой (в 1992 году величина денежных доходов населения составляла 35,3% ВВП). Соответственно, не могло быть высоких бюджетных поступлений от этого налога. Подоходный налог представлял собой к началу проведения радикальных реформ стабильный, но второстепенный источник доходов бюджета, приносивший около 4% ВВП.

Происшедшее в 1991 году изменение системы налогообложения физических лиц практически не отразилось на эконо-

мическом поведении граждан, т.к. динамика и распределение реальных доходов определялись прежде всего ростом цен, номинальных доходов и степенью нарастания дефицита в различных сегментах потребительского рынка, а не налоговыми ставками. Однако следует рассмотреть некоторые важные особенности системы российского подоходного налогообложения, зафиксированные в законодательстве еще в 1991 году, которые не могут не влиять на установление экономического равновесия.

Российское законодательство не предусматривает специальных мер по предотвращению двойного налогообложения дивидендов и освобождению или снижению ставки налогообложения доходов от сбережений. Такое положение было легко объяснимо подавляющим господством государственной собственности, что делало нормы, предназначенные для предотвращения двойного налогообложения дивидендов, излишними. Точно так же с советских времен, когда сбережения граждан могли размещаться лишь в одном государственном Сберегательном банке, вплоть до 1997 года сохранялась норма, предполагающая освобождение от налога процентного дохода.

В пореформенной России исследования в данной области затруднены, в первую очередь, из-за отсутствия достоверной статистики частных сбережений, а также значительного воздействия политических факторов на процесс формирования сбережений и инвестиций.

Аналогичные проблемы затрудняют изучение воздействия подоходного налогообложения на поведение граждан при выборе между рабочим и свободным временем и, соответственно, поведение в области предложения труда. Известно, что если для данного налогоплательщика эффект дохода от введения налога доминирует, то налог увеличивает число часов работы.

Если налог уменьшает предложение труда, то это означает, что превалирует эффект замещения. Последний эффект может встречаться у высокодоходных слоев. В стране с большой дифференциацией доходов превалирует эффект дохода: налог вызывает рост предложения труда со стороны бедных слоев (См.: *Goode, 1976; Musgrave, 1989; Atkinson, Sandmo, 1980*)⁶². В силу отмеченных весьма противоречивых экономических эффектов трудно говорить о возможности какого-либо заметного воздействия изменений подоходного налогообложения, произошедших в 1990 — 1991 годах, на предложение труда. Введение прогрессивной шкалы ставок налога, затрагивающее немногочисленные слои с высокими доходами, не привело к снижению экономической активности в пользу свободного времени вследствие действия эффекта замещения. Нельзя было заметить и обратного процесса, вызываемого действием эффекта дохода.

В то же время усиление прогрессивного характера налогообложения вызвало формирование методов уклонения от него, в частности, в 1991—1992 годах массовое уклонение от применения прогрессивной ставки налога осуществлялось путем формального перераспределения доходов на нескольких физи-

⁶² 4 Эмпирические исследования показывают слабость эффекта замещения при относительно сильном эффекте дохода. Эффект замещения работы отдыхом может проявляться в зависимости от ситуации на рынке труда. Рост предложения труда из-за роста налогообложения тем значительнее, чем большая доля населения имеет низкие доходы. В то же время эффект дохода трудно наблюдать при безработице. Противодействует проявлению этих эффектов неделимость на практике рабочего времени и наличие недобровольной безработицы. Таким образом, после введения налога предложение труда из-за эффекта дохода (уменьшение дохода) может увеличиваться, но из-за эффекта замещения может изменяться в пользу свободного времени (См.: *Musgrave, 1959; Barlow, Sparks, 1964; Head, 1966*)

ческих лиц. Особо крупные доходы физических лиц, имеющие характер заработной платы или предпринимательского дохода, трансформировались в необлагаемые налогом доходы типа страховых выплат, натуральных выгод от использования имущества юридических лиц в целях личного потребления, либо выплачивались неучтенными в бухгалтерской отчетности наличными деньгами. Причем «обналичивание» средств производилось с помощью фиктивных договоров купли-продажи, которое сопровождалось последующим списанием материальных активов учреждения и ликвидацией подставных фирм и т.д. Важную роль в уклонении от подоходного налога в 1992-1996 годах играли методы трансформации облагаемых видов доходов в процентный доход, освобожденный от налогообложения.

Одновременно с конца 80-х годов стал нарастать процесс нелегального оттока средств за границу, представляющий собой одновременно уклонение от налогов и бегство капитала. Наиболее простым и широко распространенным методом было занижение цен экспортируемой продукции и завышение цен импортируемой, при котором иностранный торговый партнер переводил разницу между заявленной и подлинной ценой контракта на зарубежный счет физического лица или частной фирмы, осуществлявших сделку.

До 1991 года доходы от продажи имущества, принадлежавшего гражданам, освобождались от налогообложения, не существовало и налога на наследование и дарение. Такое положение объяснялось традициями социалистического уравнительного распределения дохода и, соответственно, собственности. После реформы 1991 года был сохранен порядок освобождения от налога сумм, полученных в результате продажи имущества, принадлежащего на правах собственности, т.е. прирост или уменьшение капитальной стоимости имуще-

ства не учитывались при налогообложении. Лишь с 1993 года доходы от продажи имущества стали облагаться налогом, с учетом установленного для этих операций необлагаемого минимума⁶³. При относительно небольшой стоимости реализуемых активов такой подход можно интерпретировать как отсутствие обложения прироста капитальной стоимости (без разрешения суммирования соответствующих убытков с другими видами доходов). Однако при суммах выручки, превышающих необлагаемый минимум выручки, данный подход лишается экономического смысла, т.к. налогом начинает облагаться вся выручка (оборот) от реализации активов за вычетом необлагаемой величины. В результате анализ воздействия подобного порядка на склонность к риску на практике становится невозможным.

Описанный подход создавал также стимулы для занижения реальной цены сделок по купле-продаже жилья. В конце 1994 года данная норма была скорректирована (она вступила в силу с 1 января 1994): в десять раз был увеличен необлагаемый минимум доходов от продажи имущества (5 тыс. и 1 тыс. минимальных окладов, соответственно, для жилья и другого имущества) и установлено, что вычет в размере необлагаемого минимума может быть заменен вычетом фактически произведенных расходов, связанных с получением соответствующих доходов, т.е. заменен вычетом стоимости имущества по цене приобретения.

В российском законодательстве не содержится специального порядка налогообложения прироста капитальной стоимо-

⁶³ При продаже жилья и других строений, земельных участков вычет составлял не более 500-кратного размера минимальной месячной оплаты труда; другого имущества - не более 100-кратного размера минимальной месячной оплаты труда.

сти акций и других ценных бумаг. В целях налогообложения физических лиц они приравниваются к «другому имуществу». Как известно, льготный порядок обложения дохода от прироста капитальной стоимости акций создает потенциальную возможность снижения подоходного обложения при распределении дивидендов, т.к. для корпорации становится более выгодным скупать акции у акционеров, чем платить дивиденды. Фактором, снижающим масштабы подобных операций, является то, что дивиденды служат индикатором реальной рыночной цены фирмы. Кроме того, во многих странах существуют ограничения на обратный выкуп корпорацией своих акций (См.: *Pechman, 1966*). В России подобный метод уклонения от подоходного налога путем выкупа акций у акционеров не может быть применен, как в силу не очень значительного размера льготы — 1 тыс. минимальных окладов, так и недостаточного уровня развития фондового рынка.

3.2. Обзор изменения законодательства, регулирующего подоходное налогообложение в России, в 1991-1998 годах

В СССР подоходный налог с населения был введен на основании Указа Президиума Верховного Совета СССР от 30 апреля 1943 года. Его уплачивали граждане СССР, имеющие самостоятельный источник дохода, независимо от места проживания, а также иностранные лица и лица без гражданства, имевшие на территории СССР источники дохода. Техника взимания налога сохранялась практически неизменной вплоть до конца восьмидесятых годов. Взимание подоходного налога производилось у источника. Доходы плательщиков при обложении дифференцировались в зависимости от источников происхождения и размеров. Они подразделялись на: заработную плату; авторские вознаграждения и другие доходы лите-

раторов и работников искусства; доходы лиц, занимающихся кустарно — ремесленным промыслом; доходы лиц, занимающихся частной практикой; другие доходы.

Заработная плата рабочих и служащих по месту основной работы, а также заработки граждан, приравненных к ним, подлежали налогообложению по совокупному доходу, включающему: основную заработную плату, выплаты за сверхурочную и сдельную работу, премии. Налог уплачивался ежемесячно по месту основной работы. Для этой категории налогоплательщиков действовал необлагаемый минимум в 70 руб. (редакция Указа Президиума Верховного Совета СССР от 20 октября 1983 года). Размер подоходного налога снижался на 30% для лиц, имеющих на иждивении 4 и более человек. Налог взимался по прогрессивным ставкам. С дохода от 92 до 100 руб. взимался налог в размере 7,12 руб. плюс 12% с суммы свыше 92 руб. Максимальная ставка 13% применялась к доходам свыше 100 руб.

К доходам граждан, полученным не по месту основной работы, применялся тот же порядок, что и для вышеперечисленных групп, но необлагаемый минимум при этом не устанавливался.

Налогообложение доходов до 3000 руб. в год граждан, занимающихся кустарно-ремесленным промыслом, осуществлялось по ставкам, применяемым при налогообложении заработной платы рабочих и служащих по месту основной работы. При этом учитывалась годовая сумма дохода. С доходов свыше 3000 руб. уплачивались более высокие ставки; применялся необлагаемый минимум в 840 руб. в год. Льгота на иждивенцев не предоставлялась.

С остальных доходов подоходный налог взимался по ставкам, которые изменялись от 10% — 15% до 69% — 81% исходя из годового дохода за прошлый год. Облагаемым доходом

считалась разница между доходами и расходами, связанными с извлечением этого дохода. Налог уплачивался четыре раза в год на основе деклараций или сведений, предоставленных финансовым органам предприятиями и организациями, выплатившими эти доходы.

От подоходного налога освобождались солдаты срочной службы по всем видам денежного довольствия, члены колхозов — по доходам от колхозов, пенсионеры и некоторые категории инвалидов.

В налогооблагаемый доход не включались: выигрыши по облигациям, лотереям; проценты по вкладам в сбербанк и страховые выплаты; государственные пособия многодетным и малообеспеченным семьям, алименты и материальная помощь; суммы от продажи имущества; суммы, полученные в порядке наследования, дарения.

Закон СССР о подоходном налоге с граждан, принятый в апреле 1990 года, был введен в действие с 1 июля 1990 года.

Наиболее крупная группа налогоплательщиков — это лица, получающие заработки за работу по найму (под ним понималось выполнение работ на основе заключенного договора с предприятиями или отдельными гражданами, если при этом уплачивались взносы на социальное страхование) и приравненные к ним доходы. Она включала: рабочих и служащих, членов производственных кооперативов (кроме колхозов) и лиц, работающих в них по трудовым договорам, работников совместных предприятий с участием иностранного капитала.

Закон РСФСР о порядке применения союзного закона о подоходном налоге с граждан в значительной мере преодолел дискриминационный характер союзного законодательства по отношению к гражданам, занятым в различных по характеру собственности секторах экономики (индивидуальная трудовая деятельность, кооперация и т.п.), а также несколько снизил

прогрессивность налогообложения. Был повышен необлагаемый минимум дохода, а предельная ставка на высокие доходы вместо 60% была зафиксирована на уровне 50%.

Как отмечалось выше, изменения системы налогообложения физических лиц в 1991 году, вызванные в основном политическими причинами, практически не отразились на экономическом поведении граждан.

3.2.1. Подоходный налог в 1992 году

База налога. Включению в валовой доход подлежат доходы, полученные в календарном году от любого вида деятельности: доходы по основному месту работы, доходы от работы по совместительству, доходы от предпринимательской и другой деятельности.

В доход по месту основной работы включаются:

- заработная плата, премии и другие вознаграждения, связанные с трудовыми обязанностями, в том числе по совместительству на данном предприятии;
- суммы, получаемые в виде дивидендов по акциям, и другие доходы, полученные в результате распределения прибыли предприятия;
- суммы материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями своим работникам из прибыли, остающейся в их распоряжении;
- стоимость подарков и призов, полученных в течение года от предприятия, организации в денежной и натуральной форме либо в форме предоставления услуг, в части, превышающей 12-кратный размер минимальной оплаты труда;
- суммы материальной помощи в части, превышающей 12-кратный размер минимальной оплаты труда;
- оплата пособий по временной нетрудоспособности;

— сумма доли имущества, распределяемого в пользу граждан при ликвидации предприятий и организаций по свободным (рыночным) ценам на дату распределения, кроме ранее внесенных гражданами паевых взносов и доходов, получаемых ими от продажной цены имущества предприятий, ликвидируемых в соответствии с Государственной программой приватизации;

— доход в виде распределенной доли имущества предприятия при преобразовании его в иную организационно правовую форму, выплаченный в связи с выбытием гражданина из состава участников предприятия либо уменьшением его доли, кроме ранее внесенных паев;

— средства предприятия, распределенные в пользу граждан на приобретение товаров, акций, облигаций или направленные в уставные фонды предприятий;

— доходы, выплачиваемые кооперативами, фермерскими хозяйствами;

— заработная плата, премии и другие вознаграждения, связанные с трудовыми обязанностями при работе на территории России в международных объединениях и организациях, иностранных фирмах и официальных зарубежных представительствах;

— доходы от работы в религиозных организациях;

— доходы студентов и учащихся дневной формы обучения;

Доходы, получаемые по месту основной работы, не связанные с исполнением трудовых обязанностей (работа по гражданско-правовым договорам), облагаются налогом по совокупности с основным заработком.

Налог исчисляется и удерживается предприятиями, учреждениями и организациями ежемесячно с суммы совокупного

дохода нарастающим итогом с зачетом удержанной в предыдущие месяцы сумм налога.

При налогообложении доходов, получаемых не по месту основной работы, исключение сумм установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда и расходов на содержание детей и иждивенцев не производится.

Доходы от предпринимательской деятельности, подлежащие налогообложению, определяются как сумма валовых доходов, полученных в течение года за вычетом документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением этого дохода. При этом суммы убытков, понесенных в истекшем году, в составе расходов за отчетный год не учитываются.

Налоги на доходы от предпринимательской деятельности уплачиваются авансовыми платежами в сроки с 15 июля, 15 августа и 15 ноября по одной трети годовой суммы налога, исчисленного по доходам за прошлый год. По истечении года налоговым органом исчисляется налог по совокупному годовому доходу, полученному от всех источников.

В соответствии со статьей 18 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 года, декларировать свои доходы обязаны граждане, имеющие более одного источников дохода и сумму дохода, исчисление налога с которого производится не по минимальной ставке. Не освобождаются от предоставления декларации лица, налогообложение которых осуществляется согласно главы 4 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» как получающих доходы от предприятий и учреждений, организаций и физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, в связи с осуществлением ими любых видов предпринимательской деятельности.

Отдельно от других доходов по ставке 12% (согласно статьи 6) облагаются суммы коэффициентов и суммы надбавок за стаж работы, начисляемых к заработной плате и выплачивае-

мых в соответствии с законодательством за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в высокогорных, пустынных и безводных районах и других местностях с тяжелыми климатическими условиями, а также суммы коэффициентов, начисляемых на размер пособий по безработице в районах, где к заработку установлены районные коэффициенты.

Подсчет налоговых обязательств за конкретный период начинается с вычета скидок из суммы облагаемого налога, из которого вычитаются: отчисления в Пенсионный фонд РФ в размере 1% от фонда оплаты труда, льготы по подоходному налогу отдельным категориям граждан, суммы кратные минимальной месячной оплате труда, суммы целевых расходов, связанных с получением доходов, доходы, не подлежащие налогообложению.

Закон «О подоходном налоге с физических лиц» определяет различные скидки для определенных категорий налогоплательщиков, уменьшающие налогооблагаемый доход на сумму, не превышающую 3 (5) — кратного размера минимальной оплаты труда, а также уменьшение совокупного дохода на сумму, не превышающую размер совокупного дохода, облагаемого по минимальной ставке. Кроме того, для всех налогоплательщиков совокупный доход уменьшается на сумму дохода, не превышающего за каждый полный месяц, в течение которого получен доход, установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

Среди сумм, подлежащих вычету из налогооблагаемого дохода, можно отметить следующие, среди которых есть как вычеты, уменьшающие базу налогообложения, так и льготы:

— государственные пособия, кроме пособий по временной нетрудоспособности;

— проценты и выигрыши по вкладам в банках и других кредитных учреждениях на территории России, по государственным казначейским обязательствам, лотереям, облигациям и другим ценным бумагам России и бывшего СССР, а также страховые выплаты по страхованию (за исключением страхования за счет предприятия);

— доходы учащихся дневной формы обучения получаемые в связи с учебным процессом;

— выплаты родственникам погибших военнослужащих;

— суммы от продажи имущества, принадлежащего на правах собственности: жилья и других строений, земельных участков (не более 5000-кратного размера минимальной месячной оплаты труда); другого имущества (не более 1000-кратного размера минимальной месячной оплаты труда);

— доходы, полученные в порядке наследования и дарения;

— суммы дивидендов при их инвестировании внутри предприятия на реконструкцию, расширение производства, техническое перевооружение, а также доходы членов фермерского хозяйства от сельскохозяйственной деятельности в течение первых пяти лет;

— суммы денежного довольствия, денежных вознаграждений и других выплат военнослужащим за исполнение обязанностей военной службы;

Среди льгот следует отметить также исключение из налогооблагаемой базы доходов членов избирательных комиссий, доходов, полученных членами трудовых коллективов за счет льгот при приватизации предприятия и ряд других.

Сумма подоходного налога за прошлый месяц, полученная вычетом из скорректированного валового дохода стандартных скидок, персональных освобождений от уплаты подоходного

налога и разнообразных льгот, уплачивается в бюджет предприятием, учреждением, организацией по истечении месяца (не позднее срока получения в банке средств на оплату труда). Подоходный налог перечисляется непосредственно из доходов физических лиц. Уплата налога за счет средств предприятия не допускается.

В Закон «О подоходном налогообложении...» была введена в соответствии с дополнениями от 22 декабря 1992 года норма, которая устанавливает, что в налогооблагаемый доход не включаются суммы, направленные в течение отчетного календарного года на строительство из личных доходов плательщика. Не подлежат включению также суммы, направленные на погашение кредитов, полученных физическими лицами в банках и других кредитных учреждениях на эти цели. Суммы таких вычетов не могут превышать размера совокупного дохода физических лиц за отчетный календарный год. Вместе с тем, уменьшение облагаемого налогом дохода не производится, если данные расходы оплачиваются за счет средств предприятия.

Данная льгота предоставляется только по одному объекту строительства в течение трех календарных лет, начиная с года начала строительства. Затраты на строительство, превышающие совокупный доход в отчетном году, к зачету в следующем году не принимаются.

Этим же Законом от 22 декабря 1992 года принята норма, в соответствии с которой доход, подлежащий налогообложению, уменьшается на суммы, перечисленные в Пенсионный фонд РФ. Для нерезидентов не действует положение, в соответствии с которым при определении облагаемого налогом дохода из валового дохода исключаются суммы расходов, непосредственно связанных с получением дохода.

Изменилось положение Закона, касающееся налоговой льготы для членов артелей старателей. Раньше члены таких артелей освобождались от уплаты налога по доходам, связанным со старательской деятельностью. Был уточнен статус старательских бригад и перечислены направления деятельности, доходы от которых освобождаются от обложения (добыча золота и т.д.).

Была разъяснена льгота, в соответствии с которой граждане, продающие имущество, принадлежащее им на правах собственности, могут освобождаться от уплаты налога. Раньше нужно было определить, является ли продажа имущества предпринимательской деятельностью. Были изменены критерии, которыми следует пользоваться в таких случаях. Теперь такая процедура связана с определением выручки от продажи собственности и сравнением ее с установленным количеством минимальных зарплат. Введена льгота, согласно которой к обложению подоходным налогом у граждан, направленных на работу за границу, не привлекаются суммы в валюте, получаемые от государственных учреждений и организаций, направивших их, в пределах размеров, установленных законодательством РФ об оплате труда по каждой контрактной должности в соответствующем государстве. Принят ряд льгот для граждан, приватизирующих то или иное имущество. В облагаемый доход не включаются суммы, полученные от продажи приватизационных чеков или от покупки на них имущества.

В апреле 1992 года был принят Закон «О минимальном размере оплаты труда» № 2704-1, в соответствии с которым был установлен минимальный уровень оплаты труда со второго квартала 1992 года в сумме 900 руб. в месяц (с января 1992 года — 195 руб.), что составляло 29% от среднемесячной оплаты труда в апреле 1992 года и 5,6% в декабре 1992 года.

Ставки налога. Шкала налогообложения на протяжении 1992 года менялась дважды. На основании Закона РСФСР «О подоходном налоге с физических лиц» от 7.12.1991 предельная ставка налогообложения с 1.01.1992 варьировалась от 12% с совокупного годового дохода в размере 42000 руб. до 60% для дохода выше 420000 руб. 16 июля 1992 года в Закон была внесена поправка, в соответствии с которой предельная ставка налогообложения была установлена на уровне 12% для доходов до 200000 и 40% для доходов свыше 600000 руб. Данное изменение вводилось в действие с 1 января 1992 года. Вполне реалистично предположить, что должно было произойти уменьшение поступлений подоходного налога, учитывая, что увеличилось число граждан, налогообложение которых осуществляется по минимальной ставке в 12%. Однако в условиях 1992 года, когда среднемесячная заработная плата колебалась от 1400 руб. в январе до 16100 руб. в декабре (соответственно 406 и 609 руб., в ценах декабря 1991 года) данная мера не оказала того действия, которого можно было бы ожидать.

3.2.2. Подоходный налог в 1993 году

База налога. Необлагаемый минимум, который определяется величиной минимальной оплаты труда, изменялся на протяжении 1993 года трижды: с 2250 руб. с 1 января до 4275 руб. с 1 апреля, с 1 июля — до 7740 руб., с 1 декабря — до 14620 руб. Изменение сумм минимальной оплаты труда в процентах от среднемесячной заработной платы составило: за период 1.01.1993 — 1.04.1993 с 14,7% до 9,5%, за период 1.04.1993 — 1.07.1993 с 14% до 9%, за период 1.07.1993 — 1.12.1993 с 13,8% до 7,6%, с 1 декабря — 10,4%.

Ставки налога. В Законе «О внесении изменений в закон РСФСР «О подоходном налогообложении физических лиц»

наряду с многочисленными поправками, касающимися исчисления налогооблагаемого дохода, принципиальным изменением явилась проведенная индексация шкалы налогообложения. В начале года действовала шкала налогообложения, введенная Законом от 16 июля 1992 года. В соответствии с этим законом предельные ставки налогообложения менялись от 12% для доходов до 200 тыс. руб. до 40% для доходов свыше 600 тыс. руб. В соответствии с Законом «О внесении изменений в закон РСФСР «О подоходном налогообложении физических лиц» предельная ставка в 12% применялась к доходам до 1 млн. руб. и 30% к доходам свыше 2 млн. руб., что в условиях высокой инфляции 1993 года было явно недостаточно, если иметь в виду желание Верховного Совета вывести из-под повышенной шкалы преобладающую часть рабочих и служащих. Среднемесячная заработная плата увеличилась с 15300 руб. в январе 1993 года до 141200 руб. в декабре (459,6 и 564,3 руб. в ценах декабря 1991 года). В соответствии с законом от 11 декабря 1993 года облагаемая по повышенной ставке величина была увеличена до 3 млн. руб., причем это изменение вводилось опять-таки с 1 января 1993 года.

Льготы по налогу. Важным моментом является освобождение от налогообложения сумм, направленных на новое строительство или приобретение жилого дома, квартиры, дачи и т.д., а также сумм, направляемых на погашение кредитов, полученных на эти цели.

Была изменена льгота, касающаяся вычета из налогооблагаемого дохода суммы расходов физических лиц, осуществляющих старательскую деятельность, при продолжительности полевого сезона не менее четырех месяцев. Данное изменение, в соответствии с законом РФ от 22.12.92 года, вводилось 1.01.93. Ранее вычету из налогооблагаемого дохода подлежали все суммы от такого рода деятельности.

3.2.3. Подоходный налог в 1994 году

База налога. Действовавший в начале 1994 года необлагаемый налогом минимум в размере 14620 руб., установленный Указом Президента от 5 декабря 1993 года, был увеличен до 20500 руб. с 1 июля 1994 года на основании Закона от 22 июня 1994 года. В результате, с 1.01.94 по 1.07.94 доля минимальной оплаты труда в среднемесячной заработной плате колебалась с 10,9% до 7%. С 1.07.94 по конец года от 9,3% до 5,8%.

Ставки налога. Согласно Закону от 28 декабря 1994 года «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» с 1 января 1994 года была изменена шкала обложения. Ранее все доходы до 5 млн. руб. подлежали обложению по ставке 12%, с 5 млн. до 10 млн. — 20%, а свыше 10 млн. — 30%. Теперь же при тех же ставках пределы составляют, соответственно, 10 и 50 млн. руб. Данное изменение не повлияло на декабрьскую величину поступлений подоходного налога. Наблюдавшееся увеличение с 2,76% ВВП в ноябре до 3,35% ВВП в декабре объясняется другими причинами, среди которых можно отметить расчеты с организациями в конце года и разного рода выплаты по итогам года. Перерасчет сумм налога по итогам года с учетом новой шкалы мог оказать влияние на величину январского поступления налога. В январе 1995 года подоходный налог составил 2,34% ВВП.

Льготы по налогу. Согласно Закону от 28 декабря 1994 года «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц», существенно повысился необлагаемый налогом размер дохода от продажи личного имущества (до 1000 минимальных зарплат), а особенно — при продаже домов, квартир и другой недвижимости (до 5000 минимальных зарплат). В тех же размерах вычитаются

затраты на строительство и приобретение жилья или садовых домиков.

В Законе сохранено право исключать из налогооблагаемой базы материальную помощь, оказываемую работнику предприятием в пределах 12 — кратного размера минимальной оплаты труда в год, которое было отменено Указом Президента № 2129 от 11 декабря 1993 года.

Была изменена льгота, касающаяся освобождения от уплаты налога со страховых возмещений. Ранее льготы предоставлялись по любым страховым выплатам, за исключением тех, которые выплачивались по договорам накопительного страхования, взносы по которым осуществлялись за счет средств предприятий. Теперь такая льгота не распространяется на любые договора добровольного страхования, взносы по которым осуществляются за счет средств предприятия, учреждения, организации, а также других работодателей.

3.2.4. Подоходный налог в 1995 году

Ставки. В 1995 году действовали ставки налогообложения, введенные Законом от 28 декабря 1994 года «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц». Доходы до 10 млн. руб. подлежат обложению по ставке 12%, с 10 млн. до 50 млн. — 20%, а с выше 50 млн. — 30%.

База. В 1995 году серьезных изменений в налогооблагаемой базе по сравнению с тем, что было описано выше, не произошло. Минимальный уровень оплаты труда составлял с 1.01.1995 — 20500 руб. и колебался от 6,77% в январе до 5,67% в марте от среднемесячной заработной платы, в апреле это составило 8,9% и с мая по июнь — от 10,2% до 8,45%.

Техника взимания. На протяжении 1992-1994 годов существовала практика, когда налоговые органы требовали от организаций определения сроков получения средств на оплату труда по согласованию с банком. Таким образом, в ряде случаев возникала ситуация, когда с предприятий взыскивались пени, если налог перечислялся в день фактической выплаты заработной платы, но позднее этого установленного срока. В статью 9 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» была внесена поправка 20 июля 1995 года, в соответствии с которой налог должен вноситься в бюджет не позднее дня фактического получения в банке средств на оплату труда.

Льготы. Федеральным Законом «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 15 июня 1995 года были добавлены льготы, касающиеся исключения из налогооблагаемого дохода сумм денежной помощи, выплачиваемой инвалидам и участникам ВОВ, родственникам военнослужащих, погибших при защите СССР, РФ, а также стоимости подарков, вручаемых данным категориям военнослужащих.

3.2.6. Подоходный налог в 1996 году

Ставки. Федеральным законом «О внесении изменений в статью 6 Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 5 марта 1996 года была установлена новая шкала подоходного налогообложения, начинавшая свое действие с 1 января 1996 года. В соответствии с новой шкалой, с сумм до 12 млн. рублей налог взимался по ставке 12%, с сумм свыше 12 млн. до 24 млн. рублей — 20% и 1440 тыс. рублей, с сумм свыше 24 млн. до 36 млн. рублей — 25% и 3840 тыс. рублей, с сумм свыше 36 млн. до 48 млн. рублей — 30% и 6840 рублей, свыше 48 млн. рублей — 35% и 10440 тысяч рублей.

База. В соответствии с этим же законом «с сумм коэффициентов и с сумм надбавок за стаж работы, начисляемых к заработной плате и выплачиваемых в соответствии с законодательством за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в высокогорных, пустынных и безводных районах и других местностях с тяжелыми климатическими условиями, налог взимается только у источника выплаты отдельно от других доходов по ставке 12 процентов». Было также установлено, что «в случае, если сумма вычетов, предусмотренных настоящим Законом, будет превышать основной заработок или пособие по безработице, а вместе с коэффициентом и надбавками общая сумма оплаты труда превысит сумму указанных вычетов, то исчисление налога должно производиться с совокупной суммы основного заработка, коэффициента и надбавок».

Льготы. Законом «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 21 июня 1996 года, список доходов, не включаемых в совокупный доход для целей налогообложения, был дополнен стипендиями, учреждаемыми Президентом Российской Федерации, органами законодательной (представительной) и исполнительной власти Российской Федерации. Кроме того, вся льгота в отношении стипендий была распространена на «ординаторов, адъюнктов и докторантов учреждений высшего профессионального образования и послевузовского профессионального образования, аспирантов, ординаторов, адъюнктов и докторантов научно — исследовательских учреждений».

В соответствии с этим законом, были отнесены к доходам, исключаемым из совокупного налогооблагаемого дохода, суммы грантов, полученные физическими лицами, международными и иностранными учреждениями, некоммерческими и

благотворительными организациями, согласно перечню, определяемому Правительством РФ.

3.2.7. Подоходный налог в 1997 году

Ставка. В 1997 году ставка налога изменениям не подвергалась.

База. Впервые в состав налогооблагаемых доходов, в соответствии с законом «О внесении изменений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 10 января 1997 года, были включены проценты по рублевым депозитам — если процент по ним превышал ставку рефинансирования ЦБ, по валютным депозитам — если процент по ним превышает 15%, а также суммы страховых выплат по страховым договорам кроме обязательного страхования; добровольного долгосрочного (на срок не менее пяти лет) страхования жизни (в том числе добровольного пенсионного страхования); добровольного имущественного страхования и страхования ответственности в связи с наступлением страхового случая; в возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов страхователей или застрахованных лиц, превышающие сумму взносов по данному договору, увеличенному на ставку рефинансирования ЦБ. Было также установлено, что материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из двух третей ставки рефинансирования, установленной Банком России, по средствам, полученным в рублях, или исходя из 10 процентов годовых по средствам, полученным в иностранной валюте, и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным денежным средствам, подлежит налогообложению в составе совокупного годового дохода физических лиц.

Льготы. Состав льгот по подоходному налогу оставался в 1997 году без изменений.

3.2.8. Подоходный налог в 1998 году

Ставка. Законом «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 31 декабря 1997 года, введена новая ставка подоходного налога. С доходов, не превышающих 20 тысяч денонминированных рублей, подоходный налог взимается по ставке 12%, от 20 тысяч 1 рубля до 40 тысяч — 15% и 2400 рублей, от 40 тысяч 1 рубля до 60 тысяч — 20% и 5400 рублей, от 60 тысяч 1 рубля до 80 тысяч — 25% и 9400 рублей, от 80 тысяч 1 рубля до 100 тысяч — 30% и 14400 рублей, свыше 100 000 — 35% и 20400 рублей.

База. Согласно вышеуказанному Закону был установлен порядок необлагаемого минимума по доходам до 5000 рублей — 2 минимальных размера оплаты труда, в течение месяцев, за которые доход не превышал 5000 рублей накопленным итогом, от 5000 и 1 копейки до 20 000 — 1 минимальный размер оплаты труда, в течение месяцев, за которые доход не превышал 20000 рублей накопленным итогом. При достижении накопленным итогом суммой доходов уровня 20 000 рублей необлагаемый минимум перестает предоставляться.

Льготы. Суммы расходов на детей и иждивенцев, вычитаемые из налогооблагаемого дохода, вышеупомянутым Законом от 31 декабря 1997 года были установлены в следующих размерах: двукратный размер МОТ в течение месяцев, доходы в которых накопленным итогом не превышали 5000 рублей, однократный размер МОТ — в последующие месяцы до достижения суммой накопленных доходов уровня 20000 рублей.

Техника взимания. Начиная с 1 января 1998 года, согласно Федеральному Закону «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 28 июня 1997 года, работодатели обязуются сообщать о доходах и уплаченных налогах физических лиц не по месту основной работы.

Таким образом, подоходный налог с населения в 1991-1998 годах:

- практически не выполнял функции перераспределения доходов, понижая тем самым уровень справедливости налоговой системы;

- унитарный характер налога и обязательность декларирования доходов носили в большей мере характер провозглашенный, нежели действительный, т.к. подавляющая часть налога собиралась у источника выплаты. В то же время налоговая администрация была не готова к практическому использованию механизма декларирования доходов граждан и контролю за этим процессом по мере увеличения роли доходов, неносящих характера заработной платы;

- налог не был приспособлен к условиям постприватизационной экономики в силу наличия двойного налогообложения дивидендов;

- до 1996 года отсутствие обложения процентного дохода не способствовало процессу формирования сбережений, создавая в то же время лазейку для уклонения от налогообложения.

3.2.9. Подоходный налог в 1999 году

Ставка. Законом «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 31 марта 1999 года введена новая ставка подо-

ходного налога, а также распределение доходов от подоходного налога между федеральным и консолидированными бюджетами субъектов Федерации. С 1999 года в федеральный бюджет подоходный налог поступает по ставке 3%, в территориальный бюджет — с доходов, не превышающих 30 тысяч деноминированных рублей, подоходный налог взимается по ставке 9%, с 30 до 60 т.р. — 12%, с 60 до 90 т.р. — 17%, с 90 до 150 т. — 22%, со 150 т.р. до 300 т.р. — 32%, свыше 300 т.р. — 45%. В то же время с сумм доходов, полученных в 1999 году, превышающих 150 000 руб., налог взимается в следующих размерах: в федеральный бюджет — 3 процента, в бюджеты субъектов Российской Федерации — 24 600 руб. + 32 процента с суммы, превышающей 150 000 руб.

База. Согласно вышеупомянутому закону вводится норма, по которой налогообложению подлежит материальная выгода в виде разницы между суммой страховой выплаты по договорам добровольного имущественного страхования и стоимостью реально полученного ущерба застрахованного имущества.

Льготы. В соответствии с Законом «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 31 марта 1999 года, изменена шкала доходов, уменьшаемых для целей налогообложения ежемесячно на размер 2-х кратного минимального размера оплаты труда и однократного минимального размера оплаты труда. В соответствии с введенной нормой до достижения накопленного дохода 10 000 рублей, вместо прежних 5 000, уменьшение производится на величину двукратного минимального размера оплаты труда, а при превышении 10 000 рублей и до достижения 30 000 рублей, вместо прежних 20 000, — на размер однократного минимального размера оплаты труда.

Техника взимания. В соответствии с Законом «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 9 февраля 1999 года, от подачи декларации освобождены физические лица, если их совокупный облагаемый доход за отчетный год не превысил сумму дохода, исчисление налога с которого производится по минимальной ставке.

3.3. Динамика поступлений подоходного налога в 1992-1998 годах

Подоходный налог с физических лиц составил за 1992 год 8,45% поступлений в бюджетную систему России, составив за год 2,39% ВВП. При этом его сбор отличался высокой стабильностью.

Наибольший рост подоходного налога был отмечен накануне летних отпусков и в конце года (2,30% ВВП и 3,43% ВВП, соответственно), что было связано с разного рода единовременными выплатами. Эластичность подоходного налога по ВВП в 1992 году была близка к единице, что объясняется близкими темпами роста заработной платы и ВВП, а также линейной шкалой налога, взимаемого у источника для большей части населения. По сравнению с 1991 годом в связи с увеличением необлагаемого минимума денежных доходов налоговое изъятие уменьшилось с 12% до 8% фонда оплаты труда. В конце года отмечается рост всех рассматриваемых показателей. По нашей оценке, эффективная ставка подоходного налога, которая подсчитывалась как отношение налога к денежным доходам населения, в 1992 году колебалась вокруг 6,5%.

За 1993 год подоходный налог составил 11,01% от поступлений в бюджет, что соответствует примерно 3% ВВП.

За 1994 год поступления подоходного налога составили 11,48% от всех налоговых поступлений, или около 3% ВВП.

Некоторый рост объемов поступлений подоходного налога с физических лиц вызван соответствующей динамикой денежных доходов населения. Кроме того, в начале года поступал подоходный налог, пересчитанный на основе представленных в налоговые инспекции деклараций о доходах за предыдущий год с учетом новой шкалы налогообложения.

Эффективная ставка подоходного налога в 1994 году несколько снизилась по сравнению с предыдущими годами и колебалась от 4,3% в январе, до 5,6% в декабре.

Сравнивая динамику подоходного налога за 1995 год с 1994 годом можно отметить уменьшение важности подоходного налога как в долях ВВП, так и в долях налоговых поступлений. Так, за 1994 год подоходный налог составил 2,8% ВВП или 11,5% от всех налоговых поступлений в консолидированный бюджет против 2,3% ВВП и 9,7%, соответственно, за 6 месяцев 1995 года. Однако при сравнении динамики налога следует опираться не на годовые данные, а на данные за первое полугодие 1994 года. В противном случае можно преувеличить величину отмеченного падения вследствие того, что подоходный налог уплачивается с накопленного дохода с вычетом ранее удержанной суммы. Вполне естественно, что при прочих равных условиях, поступления во втором полугодии окажутся больше, чем в первом. По сравнению с первым полугодием 1994 года поступления подоходного налога уменьшились с 2,5% до 2,3% ВВП и с 11,4% до 9,4% от налоговых доходов бюджета. Данное уменьшение может быть объяснено как ростом доли минимальной оплаты труда, к которой привязано большинство льгот по подоходному налогу, так и тем, что была изменена шкала налогообложения. Так, если в течение всего 1994 года прогрессивность шкалы налога начиналась с 5 млн. руб., то в 1995 году эта сумма была увеличена вдвое.

Это изменение было введено в конце 1994 года и подоходный налог подлежал перерасчету по итогам года.

Кроме того, на падение поступлений подоходного налога оказало влияние снижение реальных денежных доходов населения по сравнению с 1994 годом. В мае, июне, июле 1995 года этот показатель составлял лишь 97%, 89% и 85,6% от соответствующего показателя 1994 года. Негативное влияние продолжала оказывать и продолжавшаяся практика уклонения от уплаты подоходного налога различными путями, рассмотренными выше.

Во втором полугодии 1995 года поступления подоходного налога незначительно сократились — до 2,2% ВВП. В целом же за 1995 год поступление подоходного налога установилось на уровне 2,3% ВВП, что составило 10,1% от общей величины налоговых поступлений консолидированного бюджета.

В 1996 году изменения в шкале подоходного налога привели к тому, что поступления подоходного налога несколько выросли и к концу июля составляли уже 2,6% ВВП (13,1% налоговых поступлений). Аналогичный уровень подоходного налога был зафиксирован и по итогам года. Рост поступлений подоходного налога был зафиксирован и в 1997 году. В среднем их уровень составил 2,6% ВВП, а концу года достиг 2,9% ВВП, что составляет примерно 13% налоговых поступлений в консолидированный бюджет. В 1998 году динамика поступлений подоходного налога была подвержена спаду, и среднегодовой уровень поступлений был равен 2,5% ВВП.

4. Концепция реформирования подоходного налогообложения⁶⁴

В данном разделе мы сформулируем ряд предложений, лежащих в основе концепции реформирования подоходного налогообложения.

Анализ налоговой политики в 1992-1998 годах показывает, что, несмотря на формальную унитарность подоходного налога в России (он взимается по единой ставке со всех видов доходов), на практике оказывается, что базой налога является, главным образом, заработная плата. Подоходный налог платят в основном наемные работники. Доходы от собственности не попадают в налогооблагаемую базу вследствие уклонения от налога самыми разнообразными способами, менеджеры также находят способы резкого сокращения налоговых платежей, фермеры и члены сельскохозяйственных кооперативов освобождены от налога, предоставлена льгота по доходам от сбережений в виде процента от депозитных счетов.

Использование кредитно-депозитных и страховых схем для косвенной выплаты заработной платы является наиболее часто используемым способом занижения обязательств физических лиц по подоходному налогу и отчислениям в обязательные внебюджетные фонды. Суть их вкратце сводится к следующему.

При страховой схеме предприятие заключает договор со страховой фирмой на добровольное имущественное страхование, исключаемое из базы налога на прибыль в размере 1% от себестоимости продукции предприятия, с заведомо маловероятным наступлением страхового случая. Параллельно сотрудники предприятия заключают договор с этой же страховой фирмой о

⁶⁴ Автор выражает признательность С. Синельникову-Мурылеву за участие в подготовке предложений, положенных в основу написания данного раздела.

добровольном страховании, наступление страхового случая по которому стопроцентно. В наиболее распространенном случае в схеме также участвует перестраховочная компания, осуществляющая обналичивание через офшорные банки средств, которые потом выплачиваются сотрудникам предприятий.

Кредитно-депозитная схема имеет схожую схему. В ней договор заключается между банком и предприятием с одной стороны и банком и сотрудниками данного предприятия — с другой. Банк, за счет средств, задепонированных предприятием, осуществляет выдачу ссуд сотрудникам предприятия, которые ими депонируются под существенно более высокий процент, нежели обслуживание ссуды.

В результате, с сумм, полученных физическими лицами — сотрудниками предприятий при использовании данных двух схем, не взимаются отчисления во внебюджетные фонды.

Наиболее действенными, по нашему мнению, методами борьбы с подобного рода схемами являются следующие. Во-первых, при получении физическим лицом процентных доходов по депозитному или иному договору свыше ставки рефинансирования Центрального банка, или как вариант — инфляции, с подобных доходов, помимо подоходного налога, взимаются отчисления в фонды обязательного социального страхования. Во-вторых, на банки и физические лица накладывается штраф, в случае обнаружения фиктивности сделки.

С точки зрения обеспечения справедливости налоговой системы, следует, что налогооблагаемый доход должен быть максимально близок к экономическому доходу. То обстоятельство, что в России эти два вида доходов значительно отличаются от него, нарушает справедливость налогообложения. Граждане должны пропорционально участвовать в расходах государства, а на практике налог ложится в основном на низко- и среднедоходные слои населения.

В этой связи наиболее приемлемым был бы, с нашей точки зрения, переход от системы глобального подоходного налога к шедулярному, при котором все доходы налогоплательщиков подвергаются налогообложению у источника их получения. По нашему мнению, данная мера может существенно способствовать увеличению поступлений подоходного налога.

4.1 Распределение налоговых поступлений

В настоящее время подоходный налог является федеральным налогом, поступления от которого зачисляются по ставке 3% в федеральный бюджет и по прогрессивной ставке, соответствующей определенному уровню доходов, — в территориальный. Предельная ставка подоходного налога для граждан, чьи доходы попадают в верхнюю шкалу налогообложения, равна 35% (а с 2000 года — 30%).

С нашей точки зрения, наиболее эффективным вариантом является установление налога в качестве федерального, и закрепление поступлений от него в полном объеме за территориальным бюджетом, то есть снова привести в соответствие с той практикой, которая существовала до 1999 года.

Ввиду того, что предлагаемая нами ставка едина для всех категорий доходов, не требуется проведение перерасчета налоговых обязательств по совокупности всех доходов, получаемых из различных источников. Таким образом, при удержании налогов по месту получения дохода у источника его получения сумма налога зачисляется в бюджет региона, по месту получения дохода. Возмещение налога, в случае необходимости, производится по месту регистрации гражданина в качестве налогоплательщика при подаче налоговой декларации.

4.2. Определение статуса резидента для целей налогообложения

В настоящее время действует порядок, при котором иностранные граждане являются плательщиками подоходного налога по всей совокупности своих доходов, только при пребывании на территории России свыше 183 дней в течение одного календарного года. Данный способ определения резидента для целей подоходного налогообложения является малоэффективным.

В этой связи, нами предлагается изменить систему определения понятия «постоянное место жительства». Вместо вышеупомянутого порядка следует установить, что плательщиком подоходного налога являются граждане иностранных государств или лица без гражданства, находящиеся на территории России в течение 183 дней в течение 12 последовательных месяцев.

4.3. Ставка подоходного налога

На основе вывода о низкой бюджетной отдаче подоходного налога и его незначительной роли в области перераспределительных процессов могут быть предложены два крайних подхода к пересмотру его шкалы, направленных на изменение сложившейся ситуации. Первый заключается в усилении прогрессивности подоходного налогообложения, второй подход, на первый взгляд, противоречащий поставленной задаче, заключается в снижении ее уровня и применении единой ставки налога.

Если стремиться к увеличению уровня справедливости подоходного налогообложения, то возможным подходом могло бы быть некоторое повышение ставок налогообложения высоких доходов при снижении ставки, применяемой к низким доходам. Одновременно можно было бы повысить степень прогрессивности шкалы подоходного налога путем увеличения

размеров необлагаемого минимума дохода. В результате при сохранении неизменным уровня собираемости налога, могло бы произойти увеличение налоговой нагрузки на обеспеченные слои населения и некоторое снижение налогового давления на низкодходные группы.

Очевидно, что такие изменения могут оказать воздействие как на процесс формирования сбережений, так и на структуру финансовых портфелей, так как подоходный налог снижает как объем сбережений, так и отдачу от их размещения. Причем, если следовать кейнсианским воззрениям, то повышение эффективной ставки за счет увеличения степени прогрессивности налогообложения в большей мере уменьшает склонность к сбережению, т.к. сильнее снижает высокие доходы у получателей, у которых склонность к сбережениям относительно более высока. Поэтому альтернативой увеличению прогрессивности подоходного налогообложения может быть дифференциация ставок косвенных налогов таким образом, чтобы предметы люкса облагались по повышенным ставкам. Однако следует учитывать, что именно прямое налогообложение в большей мере предназначено для перераспределительных целей, а косвенное должно использоваться для получения бюджетных поступлений. Даже будучи дифференцированным по товарам роскоши и первой необходимости, косвенное налогообложение является плохим инструментом политики перераспределения доходов (См.: *Kaldor, 1955*).

Предлагаемые изменения подоходного налогообложения могут затронуть и систему предпочтений экономических агентов по отношению к риску. Как известно (См.: *Goode, 1976*), если эластичность спроса по богатству для рискованного актива меньше или равна единице, то подоходный налог повышает долю портфеля, инвестированную в рискованный актив, повышает социальный риск. В большинстве практических ситуа-

ций эластичность по богатству больше единицы. При этом эффект богатства сокращает инвестиции в рискованный актив при увеличении подоходного налога. Однако подоходный налог вызывает также эффект замещения и владение рискованным активом могут возрасти.

Ослабление желания рисковать считается нежелательным для общества. Однако в российских условиях вряд ли можно высказать какие-либо определенные суждения относительно системы предпочтений риска и их зависимости от распределения населения по величине богатства. Так, в 1993-1995 годы функционирование многочисленных финансовых пирамид, привлекавших средства населения, показало, что система такого рода предпочтений населения плохо структурирована, а решения, принимаемые гражданами, являются крайне импульсивными.

Наряду с возможным нежелательным воздействием увеличения ставки подоходного налога на склонность к сбережению и склонность к риску, в российских условиях подход, связанный с увеличением прогрессивности налогообложения, вряд ли принес бы ожидаемые результаты в области повышения уровня справедливости. Дело в том, что дальнейшее повышение предельных ставок налогообложения резко повысило бы стимулы к уклонению от налога. Поэтому вместо ожидаемого усиления налогового пресса на лиц с высокими доходами, наиболее вероятным развитием событий было бы лишь дальнейшее расширение масштабов уклонения от налогов с использованием всевозможных легальных, квазилегальных и незаконных методов. В результате перераспределения налогового бремени, которое последовало бы за увеличением уклонения от налогов, малообеспеченные слои населения стали бы платить относительно возросшую долю подоходного налога и несправедливость налоговой системы возросла бы.

Поэтому нам представляется, что задаче повышения уровня справедливости налоговой системы больше соответствует подход, заключающийся в снижении предельной ставки подоходного налога для крупных доходов, при одновременном осуществлении мер по усилению контроля за сбором налога, в частности, путем перехода к обложению большинства видов дохода у источников его выплаты и ликвидации большей части льгот, позволяющих уклоняться от налога. Следует отметить, что в качестве компенсации снижения прогрессивности подоходного налогообложения необходимо предусмотреть повышение ставок акцизов на бензин, дорогие автомобили, украшения и т.д. Кроме того, предполагается резкое увеличение роли налога на имущество физических лиц как источника бюджетных доходов и как инструмента выравнивания доходов различных слоев населения.

По нашему мнению, оптимальным решением, в данной связи, является установление единой пропорциональной ставки подоходного налога на уровне 12%, что в сумме с совокупной ставкой отчислений в фонды обязательного социального, пенсионного и медицинского страхования, равной 23%, составляет ставку налоговых отчислений с заработной платы для наемных работников 35%, и 35,4% — для индивидуальных частных предпринимателей, с установлением необлагаемого минимума на уровне прожиточного минимума. Применение единой ставки имеет также положительное значение, с точки зрения снижения издержек на администрирование налога. В частности, при подобной системе отсутствует необходимость пересчета налоговых обязательств по истечении налогового периода, при получении доходов на нескольких местах работы, из разных источников.

Для налогообложения процентных доходов с рублевых активов и депозитов, предлагается установить пониженную ставку, основанную на прогнозе инфляции (см. ниже).

4.4. База подоходного налога

Теоретически унитарный (глобальный) подоходный налог, если он применяется в сочетании с прогрессивной шкалой налоговых ставок, необлагаемым минимумом дохода, исключением двойного налогообложения дивидендов, лучше соответствует принципам справедливости налогообложения, чем шедулярный налог, при котором различные виды (источники) дохода облагаются по отдельности. Однако бюджетная эффективность и справедливость унитарного налогообложения зависят от возможностей точного определения дохода налогоплательщиков. В развитых странах определение дохода базируется на декларировании налогоплательщиками его величины. Правильность декларирования контролируется налоговой администрацией. Важную роль при этом играет развитость аппарата налоговых органов, уровень их технического оснащения и кадровой обеспеченности. Кроме того, большое значение имеет существование исторических традиций добровольной уплаты налогов со стороны большинства граждан.

Российская налоговая администрация пока не в состоянии обеспечить эффективный контроль за предоставлением деклараций и правильностью отраженных в них сведений. Опыт России подтверждает положение, наблюдающееся в большинстве стран, при котором подоходный налог имеет наибольшую бюджетную отдачу, если собирается у источника⁶⁵. Выходом из создавшейся ситуации является переход к системе взимания подоходного налога в максимально возможной степени (кроме

⁶⁵ См., например, (*Tanzi, 1969*).

доходов предпринимателей, осуществляющих деятельность без образования юридического лица) у каждого источника выплаты отдельно от других видов дохода.

В первую очередь, целесообразность шедулярного обложения касается доходов, получаемых от вторичной занятости. Налогообложение доходов, получаемых помимо доходов по месту основной работы, следует производить у каждого источника выплаты отдельно от совокупного дохода. Это позволило бы резко сократить число лиц, обязанных декларировать свои доходы, облегчило бы работу Налоговой службы, улучшило бы собираемость налога.

4.3.1. Процентные доходы и дивиденды

Важным видом дохода, который следует облагать у источника выплаты, является процентный доход. Важнейшим обстоятельством, говорящим в пользу налогообложения процентного дохода, является то, что отсутствие такого обложения создает значительные возможности уклонения от налога. С другой стороны, налогообложение процентных доходов должно производиться с учетом инфляции, которая в настоящее время может представлять реальную опасность, с точки зрения искажений налогооблагаемой базы. Искажение в результате инфляции затрагивает в основном процентные доходы, получаемые на активы, номинированные в рублях, так как валютные активы индексируются автоматически вместе с ростом курса данной валюты. Применение подоходного налога к номинальным суммам процентных доходов, в случае недостаточной их величины для покрытия темпа роста цен и ставки налога, является, по сути, налогообложением части основной суммы актива. В России начисление высоких процентов по депозитам стало весьма распространенным способом уклонения

от подоходного налога, т.к. согласно редакции статьи 3 Закона РФ о подоходном налогообложении, действовавшей до 1997 года, проценты и выигрыши по вкладам в учреждениях банков и других кредитных учреждениях не включались в налогооблагаемую базу. Именно исходя из этого соображения, введение налога на проценты по вкладам представляется нам вполне оправданным.

В настоящее время, из состава налогооблагаемого дохода исключаются процентные доходы по рублевым депозитам в банке, в случае, если они не превышают доходы, рассчитанные по ставке рефинансирования ЦБ, по валютным — в случае, если процент по депозиту превышает 15%.

Негативное влияние инфляции, оказываемое на процентный доход, может быть элиминировано следующим образом. Обложение процентных доходов физических лиц от валютных депозитов или ценных бумаг происходит по полной ставке подоходного налога, а процентных доходов, номинированных в рублях — по некоторой сниженной ставке. При этом пониженная ставка налога должна обеспечивать необходимый учет инфляционного обесценения капитальной суммы актива, приносящего процентный доход. Ставка пересматривается ежегодно и устанавливается на основе прогноза об индексе цен. В конце года налоговые обязательства корректируются в зависимости от фактического уровня инфляции в течение года. В случае, если эффективная ставка налога оказалась выше установленной, налогоплательщик вправе предъявить требование о возмещении или зачете подоходного налога.

Сумма налога, уплаченная по истечении года, должна равняться $t_0 * r * (1 + p)$ (где, r — реальный уровень процента, t_0 — законодательно установленная ставка налога, p = ожидаемая инфляция), в то время как номинальная ставка процента равняется $[(1 + r) * (1 + p) - 1]$. Ставка налога на номинальный про-

цент должна быть такой, чтобы выполнялось равенство $t_0 \cdot r \cdot (1+p) = t_t \cdot [(1+r) \cdot (1+p) - 1]$ (где, t_t = ставка необходимая для удержания лишь налога с реальных поступлений доходов). В этом случае ставка должна определяться по следующей формуле:

$$t_t = \frac{t_0(r - p)}{r}$$

Налогообложение дивидендов производится на уровне акционерных обществ по ставке налога на прибыль. Разница в обязательствах, возникающая в результате различия между ставкой подоходного налога и ставкой налога на прибыль, может быть предъявлена налогоплательщиком к зачету требований по подоходному налогу. Таким образом, подоходный налог кредитруется на сумму уплаченного ранее налога на прибыль, но не возмещается из бюджета.

4.3. Платежи в Пенсионный фонд и социальные внебюджетные фонды

Заработная плата, будучи важнейшим элементом в структуре доходов населения, является базой не только для обложения подоходным налогом. В настоящее время, если не учитывать прогрессивность шкалы подоходного налога, ставка налога на заработную плату, уплачиваемая работником, равна 13% (в сумме с 1% взносов в Пенсионный Фонд). Кроме того, работодатель уплачивает начисления на заработную плату: в Пенсионный фонд — 28%; в Фонд социального страхования — 5,4%; в Фонд обязательного медицинского страхования — 3,6%; в Фонд занятости — 1,5.

Если учитывать только подоходный налог и платежи в социальные внебюджетные фонды, то предельная ставка налого-

обложения доходов, находящихся в низшем шедуле шкалы налога (то есть, для которых ставка подоходного налога равна 12%) составляет около 37%. Предельная ставка для доходов, облагаемых по максимальной ставке подоходного налога, включая все отчисления во внебюджетные фонды — 53%.

Поэтому реформа подоходного налога должна предполагать тесную увязку порядка его взимания с отчислениями во внебюджетные фонды социальной направленности.

Выбор предельной ставки подоходного налога осуществляется исходя из соображений ее установления на уровне ставки налога на прибыль предприятий (35%). Эта мера должна способствовать созданию равных условий для деятельности предприятий и лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Разумеется, одного равенства ставок недостаточно для обеспечения нейтральности налоговой системы по отношению к типу организационной формы предприятий. Такое решение само по себе вряд ли обеспечит эквивалентность экономических условий для индивидуальных предпринимателей и инкорпорированных предприятий.

Установленная фиксированная единая налоговая ставка, будет способствовать уменьшению масштабов уклонения от всех видов налогов, имеющих базой заработную плату и другие виды доходов.

Одновременно предлагаемый порядок, вследствие сближения совокупной ставки налогообложения заработной платы и ставки налога на прибыль, создает серьезные стимулы для прекращения практики занижения величины заработной платы при выплате вознаграждения за работу в виде освобожденных от налога доходов (по депозитам, от государственных ценных бумаг и др.) или в виде не учитываемых в бухгалтерской отчетности наличных денег. Данное следствие имеет силу в слу-

чае установления четких правил определения фиктивных кредитно-депозитных и страховых договоров для налогообложения доходов, полученных таким образом, по совокупной ставке подоходного налога и платежей в обязательные внебюджетные фонды.

Налогообложение взносов и платежей в социальные внебюджетные фонды предполагается установить следующим образом. Все обязательные платежи и взносы во внебюджетные фонды вычитаются из налогооблагаемой прибыли предприятий для целей обложения налогом на прибыль и совокупного дохода — для частных предпринимателей. От подоходного налога также освобождаются выплаты физическим лицам из этих фондов. Что касается налогообложения взносов и выплат из необязательных фондов социального, пенсионного и медицинского страхования, то, с нашей точки зрения, в российских условиях является наиболее приемлемым не вычитать суммы взносов и платежей из совокупного дохода, подлежащего обложению подоходным налогом (для физических лиц, осуществляющих взносы самостоятельно) и налогооблагаемой прибыли (для работодателей, осуществляющих взносы за наемных работников).

Предложение об обложении выплат из негосударственных фондов социального, пенсионного и медицинского страхования имеют несколько обоснований, суть которых, прежде всего, сводится к тому, что необлагаемые выплаты из фондов обязательного страхования подвержены большим манипуляциям, нежели страховые взносы и, что отсутствие обложения выплат из таких фондов будет иметь негативный социальный эффект: население, не веря в то, что и впоследствии не будет введено налогообложение выплат из фондов обязательного социального, пенсионного и медицинского страхования, откажется от услуг таких фондов, что может су-

щественно сказаться на развитии этого сектора экономики в России. Однако исходя из принципа единого подхода к налогообложению выплачиваемых пенсий, независимо от их источника, а также с целью сохранения уровня поступлений налогов, нами предлагается именно данная система.

4.4. Необлагаемый минимум дохода

Анализируя исчисление базы подоходного налога, следует отметить, что величина минимального необлагаемого налогом дохода привязана в настоящее время к величине минимальной заработной платы. Последняя величина не отражает действительного минимума зарплаты, как это было в начале 1992 года. Она является расчетным параметром, к законодательным изменениям которого как формально, так и неформально привязаны многие экономические переменные. В различные моменты времени между индексациями минимальной заработной платы ее величина составляет от 5-6% до 9-11% (в первом полугодии 1992 года — 20-25%) от уровня средней заработной платы. В результате необлагаемый минимум дохода не выполняет своей функции корректировки налогового бремени для малообеспеченных граждан.

В настоящее время в России используется метод сокращения налогооблагаемого дохода на величину одной минимальной заработной платы на каждого иждивенца. В проекте Налогового кодекса, предложенным группой разработчиков под руководством С.Д. Шаталова, в отношении необлагаемого минимума не предусматривается каких-либо изменений по сравнению с действующим порядком, что объясняется в основном фискальными соображениями. Однако в будущем, в случае успешной реализации первого этапа реформы, изменения в описанном выше направлении представляются нам весьма рациональными.

По нашему мнению, необлагаемый минимум должен быть установлен на достаточно высоком уровне, например, на уровне 12 прожиточных минимумов или размеров средней заработной платы в год. С одной стороны, это позволит обеспечить прогрессивность подоходного налога, с другой — выведет из под налогообложения доходы значительной части населения, что существенно упростит администрирование налога.

4.5. Льготы по налогам

Для выравнивания условий хозяйствования в различных секторах экономики необходимо отменить льготы по подоходному налогу, предоставляемые охотникам, старателям, фермерским хозяйствам, по натуральным выплатам работникам сельскохозяйственных предприятий. Следует согласиться с предложением о сокращении размера льготы, предполагающей исключение из налогооблагаемого дохода средств, использованных на строительство или приобретение жилого дома (погашение ссуды банка, использованной на эти цели). В настоящее время этой льготой пользуются лишь относительно высокодоходные граждане, поэтому соображения социальной справедливости определяют целесообразность ее отмены.

Требует пересмотра порядок налогообложения доходов от реализованного прироста капитальной стоимости активов физических лиц. В настоящее время налогооблагаемый доход физических лиц уменьшается на суммы от продажи квартир, жилых домов, садовых домиков, земельных участков, земельных паев (долей), в части, не превышающей 5-тысячекратного размера минимальной месячной оплаты труда. Доходы от продажи другого имущества облагаются налогом, если превышают тысячекратный размер минимальной месячной оплаты труда. Такой фиксированный вычет по действующему законодательству может быть заменен вычетом фактически произведенных доку-

ментально подтвержденных расходов, связанных с получением соответствующих доходов. Однако в условиях высокой инфляции нам представляется целесообразным дополнить это положение возможностью осуществления индексации произведенных расходов, например, по индексу потребительских цен.

С политической точки зрения предлагаемое введение порядка налогообложения денежного довольствия военнослужащих — весьма сложное. Оно уже было отклонено в составе мер по корректировке налоговой системы в конце 1993 года. На наш взгляд, отмену льготы по подоходному налогу для военнослужащих следует увязать с одновременным увеличением расходов бюджета, направленных на компенсацию этой меры. Это позволит при отсутствии количественного бюджетного выигрыша или проигрыша решить весьма важную задачу: выровнять доходы местных бюджетов в соответствии с количеством проживающих военнослужащих.

Анализ существующих в России методов уклонения от подоходного налога показывает, что при исчислении налогооблагаемого дохода физического лица необходимо принимать во внимание в числе прочих благ страховые вознаграждения и ссуды по ставке ниже рыночной. Для учета ссуд, полученных на льготных условиях, следует включать в налогооблагаемый доход разницу в процентах, которые уплачивались бы при взятии кредита на рыночных условиях по сравнению с теми, что платятся по льготной ставке. Подобный подход реализован с 1997 года. В настоящее время материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из двух третей ставки рефинансирования, установленной Банком России, по средствам, полученным в рублях, или исходя из 10 процентов годовых по средствам, полученным в иностранной валюте, и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным денежным средствам, подлежит налого-

обложению в составе совокупного годового дохода физических лиц. Данный подход является приемлемым, с нашей точки зрения, и в достаточной степени может обеспечивать защиту от уклонения от уплаты подоходного налога с помощью разницы в рыночном и фактическом проценте по ссуде.

Что касается страховых вознаграждений по страхованию имущества, то Законом «О внесении изменений и дополнений в Федеральный Закон «О подоходном налоге» от 3 марта 1999 года было установлено, что налогообложению подлежат суммы страховых выплат по договорам добровольного имущественного страхования, превышающие размер ущерба, полученного в результате страхового случая. Проблема устранения возможного уклонения с помощью превышения размера страховых выплат размера реального ущерба может быть, по нашему мнению, также решена следующим способом. Страховая выплата по договорам добровольного имущественного страхования рассматривается как приобретение страховщиком имущества страхователя. Таким образом, материальная выгода, полученная в результате превышения суммы страховых выплат реальной стоимости имущества на момент осуществления выплаты, автоматически включается в налогооблагаемый доход и подлежит налогообложению в общем порядке.

С теоретической точки зрения, в определенных условиях (предельные нормы замещения товаров не зависят от количества труда) затраты физических лиц на оплату жилья, медицинских услуг целесообразно вычитать из базы подоходного налога (См.: *Mirrlees, 1979; Atkinson, 1977a*). Однако, по нашему мнению, такой вид субсидирования жилья и услуг здравоохранения имеет значительно меньшую адресность, чем прямые дотации. Поэтому реализация данного подхода в современных российских условиях вряд ли целесообразна.

Требуется отмена увязки льготы по обложению доходов от депозитов граждан в банках с величиной ставки рефинансирования ЦБ. Вместо этого следует установить единое налогообложение доходов от рублевых депозитов по ставке, рассчитанной исходя из прогноза инфляции, а для валютных — по ставке подоходного налога 12%.

4.6. Контроль за уплатой подоходного налога

Переход от глобального подоходного налога к шедулярному существенно повышает эффективность контроля за уплатой подоходного налога и обязательных социальных платежей, так как уплата налога производится у источника получения дохода. Кроме того, установление единой ставки подоходного налога так же способствует упрощению системы контроля за правильностью уплаты налога, ввиду того, что пересчет обязательств физического лица по подоходному налогу производится лишь в случае, если данное физическое лицо претендует на получение льгот и как следствие — на возмещение излишне уплаченных сумм налога, а также в случае с процентными доходами по рублевым активам — если уровень инфляции в отчетном году был выше, нежели предсказанные, и, следовательно, фактическая ставка подоходного налога должна быть скорректирована по итогам года.

Декларирование осуществляется по желанию налогоплательщика, получающего доходы, не являющиеся заработной платой, для учета вычетов необлагаемого налогом минимума и вычетов на иждивенцев. В связи с отсутствием четкого определения понятия основного места работы, по которому предоставляется право учета необлагаемого минимума и вычетов на иждивенцев, могут возникнуть проблемы с неоднократным получением данной льготы у различных работодателей. Поэтому следует сохранить порядок предоставления предприни-

ями сведений о заработной плате, выплаченной своим работникам в налоговые инспекции по месту жительства граждан для контроля за использованием льготы по необлагаемому минимуму только один раз, а также для контроля за соответствием образа жизни налогоплательщика официально получаемым доходам.

Контроль за использованием льготы по необлагаемому минимуму требует ведения дела каждого налогоплательщика в налоговых инспекциях по месту жительства. Поэтому подобная система контроля должна внедряться по мере увеличения мощности налоговой администрации и регистрации всех налогоплательщиков, атрибутированных соответствующими номерами.

В этой связи декларация о доходах, полученных физическим лицом, может служить, во-первых, для возмещения излишне уплаченных сумм подоходного налога, во-вторых — для статистических целей. Последнее подразумевает обязательную подачу деклараций всеми налогоплательщиками и не имеет строго фискальной функции.

В качестве дополнительного контроля за правильной уплатой подоходного налога может быть использована также система контроля за расходованием средств. Принятый Государственной Думой Закон «О контроле за соответствием крупных расходов на потребление» от 02.07.98, вступление которого в силу отсрочено на полгода в феврале 1999 года, на наш взгляд, требует корректировки.

Следует разделить вопрос о введении санкций за непредставление декларации, искажение представленных в ней данных и доказательство наличия скрытых от налогообложения доходов, и вопрос о возможности применения налоговыми органами в случае возникновения подозрений (в уклонении налогоплательщика от налога) на основании другого принципа налогообложения — налогообложения по внешним признакам

богатства. Следует ввести норму, позволяющую налоговым органам в случае явного несоответствия между образом жизни налогоплательщика и его официально уплачиваемыми налогами, применять метод определения величины подоходного налога по так называемым внешним признакам богатства: наличие, качество, размеры и местоположение первого и второго жилья, количество и класс автомобилей, гаражей и другого находящегося в собственности физического лица имущества, членство в элитных клубах, наличие прислуги и др. Подобный подход позволяет решать задачу пресечения попыток уклонения от уплаты подоходного налога и в то же время его реализация является значительно более простой, чем предлагаемая некоторыми экономистами концепция, согласно которой облагаемый доход представляет собой сумму потребления данным лицом за определенный период и величины изменения его собственного капитала за этот период.

В отношении физического лица возможно применение двух подходов. Один из них применяется в Великобритании, где при явном несоответствии образа жизни декларируемым доходам косвенные методы используются не для доказательства вины налогоплательщика, состоящей в попытке уклонения от налогов, и последующего применения налоговых санкций, а для альтернативной оценки налогооблагаемой базы. Эти методы, основанные на оценках по аналогии с другими налогоплательщиками, применяются в тех случаях, когда налоговые органы имеют основания сомневаться в адекватности реальным фактам оценки, произведенной налогоплательщиком. В случае несогласия налогоплательщика с такой оценкой он имеет право обратиться в суд, причем бремя доказывания лежит на налогоплательщике.

Второй подход применяется во Франции, где оценка вменяемого дохода более формализована. Согласно Налоговому

кодексу, Администрация имеет право для налогоплательщиков, декларирующих доходы, существенно меньшие, чем предполагает их образ жизни, применять оценку налоговой базы по подоходному налогу на основании «внешних признаков». Такое налогообложение применяется, если оценка, проведенная на основании специальной шкалы, показывает доход больше 275 тыс. франков. Кроме того необходимое условие состоит в том, чтобы полученная оценка превышала как минимум на треть декларированный налогоплательщиком доход в текущем и предшествующем годах, причем декларируемый доход должен включать в себя не только налогооблагаемый доход, но также освобожденные от налога доходы налогоплательщика и доходы, облагаемые у источника отдельно от декларируемого дохода. Шкала оценки дохода, соответствующего элементам образа жизни, включает в себя арендную стоимость основного и других видов жилья (вменяемый доход равен пятикратной арендной стоимости), число слуг (вменяется 37 тыс. фр. за слугу), стоимость автомобилей (вменяется доход в размере части стоимости в зависимости от класса), мотоциклов (вменяется полная стоимость, если возраст составляет менее трех лет), наличие яхт и моторных лодок (вменяется определенный тариф в зависимости от тоннажа и мощности), самолетов (450 фр. за лошадиную силу), лошадей (9 тыс. фр. за прогулочную лошадь, 30 тыс. фр. за чистокровную лошадь, 18 тыс. фр. за остальных), членство в гольф-клубах, участие в охоте (удвоенный размер платы за участие или абонеента, если он превышает 30 тыс. фр.). Налогооблагаемая база, полученная в результате применения данной шкалы, увеличивается на 50%, если одновременно выполняется два условия: полученная база превышает 550 тыс. фр. и налогоплательщик располагает как минимум семью из перечисленных десяти элементов образа жизни. В случае несогласия с полученной

оценкой налогоплательщик может привести доказательства того, что его доходы, использование его капитала или займов позволяют ему обеспечивать его образ жизни.

Заключение

Реформирование подоходного налогообложения в России преследует несколько основных целей. Прежде всего, оно необходимо для повышения роли налогов на доходы физических лиц в структуре налогообложения.

Учитывая тот факт, что в Российской Федерации подоходный налог фактически является налогом на заработную плату, во многом из-за высоких ставок, особенно принимая в расчет отчисления в социальные внебюджетные фонды, переход к плоской ставке налога вкупе с усилением ответственности за соблюдение налогового законодательства может, по нашему мнению, в значительной степени стимулировать исполнение налогоплательщиками своих обязательств.

Введение необлагаемого минимума позволит обеспечить прогрессивность подоходного налога, что, в свою очередь, обусловит установление справедливости налогообложения — в большей степени налог затронет более обеспеченные слои населения.

Важным аспектом реформы будет гармонизация налогообложения доходов экономических агентов, которая будет заключаться в установлении равной предельной ставки налога на прибыль и подоходного налога с отчислениями в социальные внебюджетные фонды.

Помимо реформы ставки подоходного налога, по нашему мнению, некоторые изменения должны быть внесены в систему налогообложения процентных доходов, доходов от роста стоимости капитала и дивидендов.

С целью избежания возможного занижения налоговых обязательств путем использования кредитно-депозитных схем для выплаты заработной платы возможно внести изменения в существующий порядок подоходного налогообложения. Суть предлагаемых изменений заключается в следующем. Налогообложение процентных доходов от депозитов облагается налогом у источника, причем ставка налога для рублевых доходов будет устанавливаться с учетом прогноза инфляции на год. Сделки, подобные существующим в настоящее время и составляющие кредитно-депозитную схему выплаты сотрудникам заработной платы, признаются в соответствии с Гражданским Кодексом ничтожными, а на банки и предприятия, их осуществляющие, накладывается штраф.

Обложение дивидендов происходит также у источника выплат доходов по ставке налога на прибыль. В дальнейшем получатель дивидендов — физическое лицо имеет право на зачет и возмещение уплаченного налога в счет своих обязательств по подоходному налогу.

Взаимодействие подоходного налога с системой социального и пенсионного страхования будет заключаться в применении налога к выплатам из фондов с одновременным освобождением отчислений в соответствующие фонды от налогообложения.

Все вышеперечисленные меры, по нашему мнению, могут служить повышению поступлений подоходного налога, а также достижению справедливости при налогообложении доходов физических лиц.

Приложение

Новая Зеландия Подходный налог с физических лиц

Пункт	Ответы
Кто является налогоплательщиком? (совместным, индивидуальным)	Резиденты облагаются налогом на совокупный доход, полученный как в стране, так и за ее пределами (заработная плата, премии, возврат налогов, пособия в денежной форме). Нерезиденты облагаются налогом только на доход, полученный в Новой Зеландии. Доходы супругов оцениваются раздельно. Не существует норм по представлению совместных налоговых деклараций, семейных льгот, возмещений или налоговых скидок.
Правила определения статуса резидента	Статус резидента присваивается при условии проживания в Новой Зеландии в течение по крайней мере 2 S лет за три предшествующих года и намерении иметь постоянное место жительства в стране. Кроме того, статус резидента присваивается при подтверждении 2 условий: условия постоянного места проживания и условия 183-суточного пребывания (личное присутствие в стране сроком более 183 суток в произвольный 12-месячный период).
Вычеты из заработной платы	За исключением сбора в 0.7 процента, предусмотренного общим налоговым законодательством, специальные налоги по программам социального обеспечения не предусмотрены.
Удержания из дивидендов и процентного дохода	Для резидентов – процентный доход: 24% удерживается из платежей держателей налоговых освобождений; Дивиденды: Варьируются в зависимости от налоговых скидок на условно начисленные дивиденды. Налоговые скидки на условно начисленные дивиденды (за исключением налоговой скидки на удержания с дивидендов полученных за границей) не могут применяться для сокращения удержаний с дивидендов. Нерезиденты – процентный доход из источников в НЗ подлежит налогообложению в НЗ, однако, в случае, если данное лицо является резидентом страны, имеющей налоговый договор с НЗ, налог на дивиденды и процентный доход обычно ограничен 15 – 10 процентами. В случае уплаты дивидендов портфельному (менее 10 процентов) инвестору, сумма удерживаемого налога на нерезидентов может быть уменьшена, в случае, если акционер является резидентом страны, имеющей налоговый договор с НЗ, удержание производиться не будет.

Пункт	Ответы
Обложение капитальных доходов или убытков	Налог на капитальные доходы отсутствует. Налогооблагаемый доход включает доходы, полученные от продажи недвижимости и личной собственности, лишь в случаях, когда может быть доказано, что имела место цель, или план, извлечения прибыли.
Обложение процентных выплат	Процентные выплаты по долгу, возникшему в целях получения, или производства налогооблагаемого налога, вычитаются из налогообложения.
Обложение расходов связанных с занятостью	Не предусмотрены налоговые льготы по расходам, связанным с занятостью. Обычной практикой является получение работником свободных от налогообложения компенсаций в денежной форме.
Учет взносов	Не предусмотрены скидки на медицинские, пенсионные, или страховые взносы.
Учет убытков	Убытки, понесенные вследствие расходов на аренду собственности, находящейся в пределах данной административной единицы, могут быть зачтены против дохода, полученного из иных источников. Отсутствует ограничение суммы заявленных убытков, принимаемых к рассмотрению для зачета. В случае, если арендные платежи уплачиваются за пределами данной административной единицы, сумма убытков к зачету может быть ограничена.
Обложение пенсионных доходов	Пенсии не облагаются налогом. Пенсионеры, участвующие в национальной пенсионной программе, облагаются налогом на иные доходы.
Ставки	Налог исчисляется по двухуровневой шкале. Не установлен минимальный уровень дохода, подлежащий налогообложению, тем не менее, некоторые налогоплательщики могут иметь право на налоговые льготы в связи с низким уровнем получаемых доходов. Налогооблагаемый доход менее 30,875 НЗ долл. облагается по ставке 24%. Налогооблагаемый доход свыше 30,875 НЗ долл. облагается по ставке 33%. В связи с применением налоговых льгот по малоимущности (ниже 9,500 НЗ долл., без учета процентного дохода и дивидендов) ставка налога может быть снижена до 15%.
Обложение процентных доходов	Прибыль по финансовым инструментам подлежит налогообложению по их реализации или погашению. При превышении установленных лимитов, такая прибыль подлежит налогообложению на основе кумулятивного метода (доходность на момент погашения). Резиденты-пайщики зарубежного инвестиционного фонда (ЗИФ) облагаются налогом на изменение величины процента в течение фискального года и полученных выплат.

Пункт	Ответы
Обложение дополнительных выплат и льгот	Работник не подлежит налогообложению на предоставленные работодателем автомобиль, низкопроцентный заем, или товары или услуги, предоставленные со скидкой. Работник подлежит налогообложению на акции и опционы, а также жилье. В целом, работник не подлежит налогообложению на полученные им немонетарные льготы.
Обложение полученных дарений	Налог на дарения налагается в качестве прямого налога на передачу в дар. Налоговые ставки варьируются от 5 до 25 процентов. Налог на наследство отсутствует.
Обложение доходов от работы по найму (лиц свободных профессий)	Резиденты подлежат налогообложению на доходы, полученные за границей, за исключением случаев, когда выполняется особое условие, а именно, уплачен эквивалентный налог в другой стране. Тем не менее, налоговые соглашения могут предусматривать иной налоговый режим для определенных видов доходов от работы по найму.
Освобождения	Процентные доходы, полученные в КИК (контролируемых иностранных корпорациях) и ЗИФ, являющихся резидентами Австралии, Канады, Германии, Японии, Великобритании и США, освобождены от налогообложения.
Налоговые льготы и скидки (тип и описание)	Налоговые льготы в виде снижения ставок обложения предоставляются семьям с детьми и уровнем дохода менее установленного уровня. Налоговая скидка в 500 НЗ долл. за благотворительные пожертвования. Налоговая скидка в установленных пределах на ведение домашнего хозяйства и воспитание детей. Резидентам, получающие доходы из источников за пределами НЗ, предоставляются налоговые льготы в объеме налогов, уплачиваемых на равные доходы в НЗ. Неиспользованные налоговые льготы не могут быть перенесены на более ранний или поздний срок. Система начисления дивидендов, применимая к компаниям-резидентам НЗ была введена в 1989 фискальном году. Налоговые льготы по дивидендам могут использоваться резидентами НЗ в зачет против уплаты всех видов подоходных налогов. Подоходный налог, взимаемый с резидентов путем регулярных вычетов из заработной платы, взимается также с процентного дохода и дивидендов, уплаченных или начисленных резидентам НЗ. Ставки вычетов равны 24 и 33 процентам (снижаются в случае предоставления налоговых льгот на условно начисленные дивиденды).
Другое	Сбор на компенсации по несчастным случаям: Выплаты по случаям, возникшим не по вине пострадавшего, частично финансируется взносами работодателей и работни-

Пункт	Ответы
	ков. Взносы работодателей покрывают несчастные случаи на производстве и уплачиваются по производственной ставке на налогооблагаемые доходы, максимальная сумма составляет 76,648 НЗ долл. Несчастные случаи не связанные с производством оплачиваются взносами работника. Единообразная ставка взносов установлена в размере 0.60 НЗ долл. на 100 НЗ долл., включая ОНП (общий налог на продажу).
	Местные подоходные налоги отсутствуют.

Швейцария

Подоходный налог с физических лиц

Пункт	Ответы
Кто является налогоплательщиком? (совместным, индивидуальным)	Резиденты облагаются налогом на совокупный доход, полученный как в стране, так и за ее пределами, и на собственность. Нерезиденты подпадают под тот же налоговый режим, что и резиденты, если они проживают и работают в Швейцарии, в случае проживания без устройства на работу – через 3 месяца проживания. Иностранцы считаются резидентами с даты регистрации (получение регистрации обязательно в течение одной недели по прибытии в страну).
Типы дохода, освобожденного от налогообложения	Взносы работодателя в санкционированные пенсионные программы. В целом, выгоды, извлекаемые за счет беспроцентных или низкопроцентных займов, освобождены от налогообложения. Подарки на служебные юбилеи, до определенной суммы (в зависимости от кантона) освобождены от налогообложения. Выходные пособия могут быть освобождены от налогообложения при определенных обстоятельствах. Возмещение издержек, связанных с занятостью налогоплательщика, освобождено от налогообложения. Общая сумма выплат, покрывающая дополнительные представительские расходы руководителей и сотрудников отделов продаж, освобождены от налогообложения. Доходы, извлекаемые за счет постоянных предприятий и недвижимого имущества за границей, освобождены от налогообложения.
Обложение капитальных доходов или убытков	Капитальные доходы вне зависимости от источника не облагаются налогом на федеральном уровне, однако облагаются налогом на уровне кантонов на основе шкалы ставок, определяемой в зависимости от суммы доходов и срока владения.
Обложение процентных выплат	Процентные выплаты по любым займам подлежат вычету.
Обложение расходов связан-	Каждое физическое лицо, подпадающее под действие подо-

Пункт	Ответы
ных с занятостью	ходных налогов Швейцарии в качестве работника, имеет право на вычет из налогооблагаемого вознаграждения любых расходов, прямо связанных с занятостью, включая: Орудия труда, инструменты и техническую/специальную литературу, необходимую для работы Командировочные расходы, возмещенные работодателем Невозмещенные расходы на продолжение образования, необходимого для работы Расходы на личное рабочее место, не возмещенные работодателем, в случае необходимости для работы Представительские расходы, как, например, прием гостей, в случае, если они последовали исключительно в деловых интересах работодателя Транспортные расходы на путь на работу и с работы, только в соответствии со стоимостью проезда на общественных видах транспорта Дополнительные расходы на питание вне предприятия
Учет взносов	
Требования к подаче сведений о доходах	
Лица, освобожденные от налогообложения	
Обложение хозяйственных доходов (деловых расходов)	
Расходы по переезду	Как правило, не подлежат вычету.
Учет убытков	
Учет пенсионных взносов	Взносы в пенсионный фонд компании подлежат вычету. Добровольные взносы в санкционированные частные пенсионные фонды до определенной суммы подлежат вычету. Обязательные взносы на федеральные пенсии по старости и иждивенцам подлежат вычету.
Обложение пенсионных доходов	Пенсии считаются налогооблагаемым доходом, за исключением случаев, подпадающих по действие соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения.
Ставки	Ставки прямого федерального подоходного налога и все кантональные налоги на доходы и собственность основаны на прогрессивной шкале. При определении ставки налога принимаются во внимание налоговые освобождения на доходы и собственность, полученные в кантоне проживания.
Обложение расходов на образование	Компенсации, предоставляемые работодателем на оплату обучения в международной частной школе, могут подпадать под определение налогооблагаемого дохода, однако некоторые кантоны могут иметь, с санкции правительства, соглашения между работодателем и международной школой, которые не имеют налоговых последствий для работника.

Пункт	Ответы
Обложение полученных дарений	Отсутствуют федеральные налоги на имущество, наследство и дарения. Эти налоги находятся в ведении кантонов. Применение кантонального налога на дарения зависит от фактического места проживания дарителя. Как правило, прямые потомки и овдовевшие супруги уплачивают не более 5 – 6% от своей доли имущества.
Учет алиментов	Налогообложению подлежит получатель, подлежит вычету из налогообложения для плательщика
Обложение доходов от работы по найму (лиц свободных профессий)	Включается в качестве налогооблагаемого дохода.
Налоговые льготы и скидки (тип и описание)	Налоговые льготы по уплате налогов за границей предоставляются в случае уплаты иностранных налогов на дивиденды, процентные доходы и роялти в определенных странах, подоходные налоги других стран.

Эстония

Подоходный налог с физических лиц

Пункт	Ответы
Кто является налогоплательщиком? (совместным, индивидуальным)	Все физические и юридические лица, как резиденты, так и нерезиденты.
Правила определения статуса резидента	Физические лица являются резидентами Эстонии в случае, если они имеют там постоянное место проживания, или срок их пребывания в стране превышает 183 дня в течение фискального года.
Типы дохода, освобожденного от налогообложения	Дивиденды, выплаченные эстонскими компаниями и подпадающие под действие законодательства по налогообложению доходов корпораций. Процентный доход, полученный в банках-резидентах и других кредитных учреждениях. Определенные капитальные доходы. Государственные пенсии и стипендии, а также иные, определенные законом, стипендии. Дополнительные выплаты и льготы. Компенсации, полученные работником в возмещение несчастных случаев на производстве. Возмещение командировочных расходов в соответствии с нормами, установленными правительством. Страховые выплаты. Наследство. Подарки, полученные от физических лиц или некоммерческих организаций, а также от организаций зарубежных государств с санкции правительства.

	Собственность, возвращенная по реституции в соответствии с законом о реформе собственности.
Вычеты из заработной платы	Заработная плата физических лиц-резидентов облагается по общей ставке подоходного налога (т. е. 26%). Доходы, получаемые физическим лицом-нерезидентом из источников в Эстонии, подлежат налогообложению по ставкам, варьирующимся в зависимости от типа деятельности, из которой извлекается доход. Эти ставки могут быть снижены при наличии соответствующих налоговых соглашений. Для нерезидентов подоходный налог, взимаемый путем регулярных вычетов из заработной платы, является окончательным, т. е. нерезиденты освобождаются от обязанности подачи налоговых деклараций на доход, налоги с которого уплачены подобным образом.
Удержания из дивидендов и процентного дохода	Процентные выплаты, осуществляемые физическими лицами по заимствованиям, как и процентные выплаты, осуществляемые кредитными учреждениями физическим лицам, освобождены от подоходного налогообложения. Процентные выплаты от иных налогооблагаемых организаций подлежат налогообложению по ставке 26%. 15% подоходный налог взимается с роялти. 5% подоходный налог взимается с рентных платежей. Получатели обязаны включать роялти и рентные платежи в налоговые декларации, однако сумма удержанного налога засчитывается против налога, следующего к уплате с суммы совокупного дохода.
Обложение капитальных доходов или убытков	Как правило, капитальные доходы, полученные физическими лицами, включаются в сумму налогооблагаемого дохода и облагаются по общей ставке. Тем не менее, следующие капитальные доходы освобождены от налогообложения: доходы от продажи жилья, являющегося основным местом жительства, а также собственности, полученной налогоплательщиком в результате реституции или приватизации; доходы от продажи летних дач или садовых домиков при условии владения ими налогоплательщиком сроком более 2 лет; доходы от продажи земли, полученной по реституции в рамках закона о реформе собственности; доходы от продаж находящихся в собственности физического лица приватизационных ваучеров; доходы от продажи движимого имущества, которое находилось в личном пользовании налогоплательщика.
Обложение процентных выплат	Резиденты имеют право на вычет совершенных ими процентных выплат кредитным учреждениям-резидентам по кредитам или капитальной аренде, полученных на строительство жилья для себя, своих родителей, или своих детей, одна единица жилья на фискальный год. Процентные выплаты по студенческим займам для физического лица или иждивенцев моложе

	26 лет подлежат вычету.
Обложение расходов связанных с занятостью	Расчет налогооблагаемых предпринимательских доходов, как правило, осуществляется по тем же нормам, что и для расчета налога на корпоративную прибыль компаний. Никакие расходы не подлежат вычету из суммы заработной платы или доходов от инвестиций.
Требования к подаче сведений о доходах	Для физических лиц, фискальный год равен календарному году. Налоговая декларация должна быть подана к 31 марта следующего года. Физическое лицо обязано уплатить окончательную сумму налога к 1 июля, следующего за подачей налоговой декларации. В случае переплаты, она должна быть возмещена налоговым ведомством к той же дате. Супруги, проживающие совместно в течение фискального года, имеют право подавать совместную налоговую декларацию. В случае подачи совместной налоговой декларации, сумма совокупного налогооблагаемого налога поровну делиться между двумя супругами. Налогоплательщик, имевший доход лишь с одного места работы, и налог с которого был уплачен с заработной платы при ее получении, не обязан подавать налоговую декларацию. Физическое лицо, получающее доход от предпринимательской деятельности, обязано осуществлять авансовые ежеквартальные платежи в размере одной четвертой от суммы подоходного налога за предыдущий год.
Обложение хозяйственных доходов (деловых расходов)	Расчет налогооблагаемой суммы хозяйственных доходов, как правило, осуществляется по тем же нормам, что применяются к компаниям для расчета налога на прибыль корпораций.
Учет убытков	Убытки могут вычитаться лишь из хозяйственных доходов.
Учет пенсионных взносов	В настоящее время налогоплательщик не имеет права на вычеты в связи с уплатой им пенсионных взносов.
Обложение пенсионных доходов	Государственные пенсии не включаются в доход налогоплательщика-резидента. Иные пенсии могут быть освобождены от налогообложения на условиях, установленных правительством.
Ставки	Налогообложение осуществляется по единой ставке подоходного налога в 26 процентов.
Учет расходов на образование	Расходы на образование, подтвержденные документально, подлежат освобождению от налогообложения для физических лиц-резидентов, в случае несения таковых самими физическими лицами, или в произведенных в пользу иждивенцев в возрасте до 26 лет. Сумма освобождения регулируется ограничениями и условиями, установленными правительством. Процентные выплаты по собственным студенческим займам, или в пользу иждивенца в возрасте до 26 лет, осуществляемые налогоплательщиком, также подлежат вычету.
Обложение процентных доходов	Налогооблагаемый доход включает инвестиционные доходы, такие как процентный доход, роялти и рентные выплаты.

Метод учета, применяемый при налоговых расчетах (по поступлению – по начислению средств)	Как правило, доходы и расходы физических лиц для целей налогообложения определяются на основе поступления средств. Физические лица, вовлеченные в предпринимательскую деятельность, имеют право выбора учета средств по начислению. Расчет налогооблагаемого предпринимательского дохода проводится по тем же нормам, что применяются к компаниям для расчета налога на прибыль корпораций.
Обложение дополнительных выплат и льгот	Величина дополнительных выплат и льгот не включается в налогооблагаемый доход работника. Вместо этого, работодатель обязан ежемесячно рассчитывать налог на все предоставленные дополнительные выплаты и льготы, подавать об этом декларацию, и уплачивать налог. Дополнительные выплаты и льготы включают платежи натурой и другие льготы, которые могут быть оценены в денежном выражении, предоставляются в дополнение к заработной плате, премиям и иным платежам. Примеры дополнительных выплат и льгот включают: - расходы на жилье; - использование транспортных средств в целях, не связанных с деловыми операциями; - предоставление займов под льготные проценты; - бесплатная передача товаров, или продажа их по сниженным ценам; - страховые выплаты, осуществляемые работодателем, за исключением случаев, предусмотренных законодательством; - возмещение командировочных расходов в размерах, превышающих нормы, установленные правительством.
Обложение полученных дарений	Подарки, полученные от физических лиц или некоммерческих организаций, а также от организаций зарубежных государств с санкции правительства, освобождаются от налогообложения.
Учет алиментов	Налогоплательщик имеет право вычитать алиментные платежи, произведенные в течение фискального года.
Обложение доходов от работы по найму (лиц свободных профессий)	Налогооблагаемый доход от работы по найму включает заработную плату, жалованье и пенсии.
Налогооблагаемая база (по источнику или по месту жительства)	Под налогообложение по месту жительства попадают резиденты, извлекающие доходы, в том числе, из источников за границей. По источнику получения дохода облагаются нерезиденты, извлекающие доход из источников в Эстонии.

Чили

Подходный налог с физических лиц

Пункт	Ответы
Кто является налогоплательщиком? (совместным, индивидуальным)	Физические лица-резиденты (на совокупный доход) и физические лица-нерезиденты (на доход из источников в Чили). Супружеские пары, как правило, обязаны предоставлять совместную декларацию, поскольку для Чили обычна практика совместного владения собственностью супругами. В случае извлечения супругой дохода от предпринимательской деятельности или занятости отдельно от супруга, на такой доход подается отдельная налоговая декларация.
Правила определения статуса резидента	Налоговое законодательство по подоходному налогу не содержит специальных положений, определяющих постоянное местожительство в целях налогообложения. Положения Гражданского кодекса могут быть истолкованы как комбинация материального элемента (местожительства) и формального, или целевого, элемента. Статус резидента Чили для целей налогообложения определяется исключительно на основе физического присутствия в стране. Физическое лицо считается резидентом в случае, если оно пребывает в Чили сроком более чем 6 месяцев в течение календарного года, или сроком более 6 месяцев за двухгодичный период.
Уровень дохода, не подлежащий налогообложению	Доход, не превышающий 10 годовых налоговых единиц, освобождается от налогообложения.
Типы дохода, освобожденного от налогообложения	Компенсационные платежи. Компенсации по несчастным случаям на производстве. Распределение прибыли и накопленных резервов среди акционеров акционерных корпораций в форме дивидендов (при условии, что такие выплаты были должным образом капитализированы корпорацией).
Вычеты из заработной платы	Ставки налогообложения доходов от занятости устанавливаются по прогрессивной шкале, в интервале от 5 до 45%. Разряды налогообложения, применяемые для расчета налоговых ставок, устанавливаются в налоговых единицах, и тем самым, индексируются в зависимости от инфляции. Налогоплательщики имеют право вычитать 10% одной месячной налоговой единицы в месяц против обязательства уплаты налога второй категории, подлежащего выплате из дохода от занятости.
Обложение процентных выплат	Процентные выплаты, следующие к получению или уплате в течение фискального года, подлежат вычету.
Учет взносов	Подарки на образовательные или социальные цели подлежат вычету на сумму, ограниченную 2 процентами чистого налогооблагаемого дохода. Подарки в денежной форме, передаваемые определенным

	некоммерческим организациям подлежат вычету на сумму, ограниченную 10 процентами налогооблагаемого дохода. Подарки, передаваемые международным некоммерческим организациям, не подлежат вычету.
Требования к подаче сведений о доходах	В целях расчета подоходного налога с физических лиц, фискальный год равен календарному году.
Обложение хозяйственных доходов (деловых расходов)	Осуществляется в соответствии с нормами, установленными для других налогов первой категории, как, например, налог на прибыль корпораций.
Учет убытков	Убытки, понесенные в течение фискального года, подлежат вычету и могут быть перенесены по времени для зачета против доходов, которые могут быть получены в последующие годы. При отнесении убытков на последующие годы, сумма убытка корректируется с учетом инфляции.
Учет пенсионных взносов	Отчисления на социальное обеспечение подлежат вычету из налогооблагаемого дохода.
Ставки	Ставки подоходного налога устанавливаются по прогрессивной шкале в интервале от 5 до 45 процентов. Разряды налогообложения, применяемые для расчета налоговых ставок, устанавливаются в налоговых единицах, и тем самым, индексируются в зависимости от инфляции. Нерезиденты выплачивают ПНН (подоходный налог с нерезидентов) по ставке 35 процентов. Удержание налога, как правило, производится по источнику.
Обложение процентных доходов	Включаются в налогооблагаемый доход.
Обложение полученных дарений	Отдельные законы регулируют налогообложение наследства, передачи и дарения. Эти налоги взимаются с чистых сумм наследства и подарков; ставка налога варьируется в зависимости от степени родства.
Поправки на инфляцию (если имеются)	Как правило, для целей налогообложения подоходного налога, и для расчета налогооблагаемого дохода, стоимость любых объектов или сумм должна корректироваться с учетом уровня инфляции. Налоги также корректируются с конца коммерческого года до даты уплаты для учета прироста стоимости за счет инфляции. Для расчета изменения уровня инфляции используется индекс потребительских цен. В Чили также используются налоговые единицы, подлежащие ежемесячной корректировке, и годовая налоговая единица, определяемая на весь фискальный период. Налоговая единица представляет собой сумму в денежном выражении, которая устанавливается законодательно и ежемесячно корректируется в зависимости от инфляции. Годовая налоговая единица применяется для расчета годового подоходного налога, исчисляемого на основе декларации.

Обложение доходов от работы по найму (лиц свободных профессий)	Включены в налогооблагаемый доход и облагаются налогом второй категории.
Налогооблагаемая база (по источнику или по месту жительства)	Для резидентов – по месту жительства, для нерезидентов – по источнику.

Канада

Подходный налог с физических лиц

Пункт	Ответы
Кто является налогоплательщиком? (совместным, индивидуальным)	Резиденты облагаются налогом на совокупный доход. Физические лица-нерезиденты, работающие в Канаде, осуществляющие предпринимательскую деятельность в Канаде, или совершающие продажу налогооблагаемой канадской собственности, облагаются подходным налогом на доход или капитальный доход, связанные с такой деятельностью.
Правила определения статуса резидента	Любое физическое лицо, временно проживающее в Канаде в течение 183 или более дней в году, считается резидентом Канады на весь такой год.
Вычеты из заработной платы	Подходный налог удерживается у источника из выплат заработной платы, жалованья и пенсий. Удержанные налоги перечисляются ежемесячно, два раза в месяц, или четыре раза в месяц, в зависимости от общей суммы переводов.
Удержания из дивидендов и процентного дохода	Выплаты дивидендов, процентного дохода и выручки от продажи собственности резидентам, как правило, освобождены от подходного налога. Нерезиденты облагаются подходным налогом по ставке 25 процентов на выплаты процентного дохода, дивидендов, рентных платежей, и т. д.
Обложение капитальных доходов или убытков	Три четверти чистых капитальных доходов в превышение убытков по итогам года включаются в налогооблагаемый доход. В случае, если полная выручка от продажи капитальной собственности не получена в момент продажи, или до конца года, возможно требование отсрочки. Для большинства видов собственности, получение дохода не может быть отложено на срок, превышающий 5 лет. Чистые капитальные убытки могут быть отнесены по времени на 3 года назад, и на любой период в будущее с целью уменьшения капитальных доходов. Капитальные убытки не могут быть зачтены против иных доходов, кроме капитальных доходов, за исключением года смерти, и предшествующего года. Для нерезидентов, единственным видом капитального дохода (убытка), учитываемого при расчете дохода, является капитальный доход (убыток) полученный (понесенный) от продажи налогооблагаемой канадской собственности.

Обложение процентных выплат	Физическое лицо имеет право на вычет приемлемой суммы произведенных или следующих к уплате в текущем году процентных выплат по заимствованиям, произведенным с целью получения дохода или приобретения налогооблагаемой собственности.
Обложение расходов связанных с занятостью	Некоторые виды деловых расходов могут подлежать вычету, включая использование автомобиля и расходы по переезду.
Требования к подаче сведений о доходах	Для физических лиц фискальный год равен календарному году. Все налоги, причитающиеся к уплате сверх уже удержанных налогов, должны быть выплачены к 30 апреля следующего года, и, как правило, перечисляются одновременно с подачей налоговой декларации. В случае, если следующие к уплате физическим лицом налоги превышает сумму налогов, удержанных у источника более чем на 2 тысячи долл. в текущем году, и в одном году в предшествующий двухлетний период, уплата осуществляется ежеквартально.
Обложение хозяйственных доходов (деловых расходов)	Некоторые виды деловых расходов могут подлежать вычету, включая использование автомобиля и расходы по переезду.
Расходы по переезду	См. выше. Вычет расходов по переезду не может превышать суммы годового дохода, полученного от нового предприятия. Суммы, не подлежащие вычету в течение одного года, могут быть перенесены на следующий год.
Учет убытков	(капитальных, или иных?)
Учет пенсионных взносов	Как правило, физические лица имеют право на осуществление взносов по пенсионным программам на основе освобождения от налогообложения, на ограниченную сумму. Доходы, накапливающиеся в рамках таких программ, исключены из налогообложения, тем не менее, снятие любых сумм, как единовременное, так и периодическое, подлежит налогообложению.
Обложение пенсионных доходов	Включаются в доход.
Ставки	База: 0 – 29,590 долл. 17% 29,590 – 59,180 долл. 26% более 59,180 долл. 29% Настоящие ставки не отражают 3 процентный федеральный добавочный подоходный налог и 5 процентный дополнительный налог на высокие доходы, взимаемый в дополнение к базовому федеральному налогу, превышающему 12,500 долл.
Обложение процентных доходов	Процентный доход, как правило, характеризуется как доход от собственности и подлежит налогообложению.
Обложение дополнительных выплат и льгот	Налогооблагаемые дополнительные выплаты и льготы включают оплату проживания, жилья, медицинского страхования, предоставления беспроцентных или низкопроцентных ссуд, платежи, возмещающие уплату налогов, предоставление рабо-

	тодателем автомобиля, оплату путевых издержек для супруги (а) работника, предоставление акционерных опционов, участие в программах акционирования, иные льготы, предоставляемые в виде компенсаций. Не подлежат обложению такие дополнительные выплаты и льготы, как возмещение расходов по переезду, предоставление спецодежды, взносы работодателя в зарегистрированные пенсионные программы, программы участия служащих в прибылях компании и страховых программах, взносы работодателя в частные программы по предоставлению медицинских услуг, компенсации за убытки, понесенные при продаже жилья, осуществленной в связи с переводом работника, а также определенные юридические услуги, предоставленные или оплаченные работодателем.
Обложение полученных дарений	В случае дарения лицу, иному чем супруг (а), считается, что даритель произвел продажу собственности, а дарополучатель произвел покупку собственности по справедливой рыночной стоимости на момент совершения дарения.
Учет алиментов	Включаются в сумму дохода только в случае их периодической уплаты, в противоположность разовой выплате. Плательщик имеет право на вычет.
Поправки на инфляцию (если имеются)	
Обложение доходов от работы по найму (для лиц свободных профессий)	Доход от работы по найму рассчитывается по начислению средств, или на основе выставления счетов. Гонорары, полученные авансом, включаются в доход.
Налогооблагаемая база (по источнику или по месту жительства)	Для резидентов – по месту жительства, для нерезидентов – по источнику.

Библиография

1. Артемьев Р. Налоговый рубеж // Коммерсантъ-DAILY, №64, 16 апр. 1996.
2. Белоусов Д., Клепач А. На дне: экономический кризис и перспективы национального кризиса // Диалог, № 4 — № 6, 1994. (6).
3. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: «Дело», 1994, 688с.
4. Ведев А., Котляр З. Вопросы прогнозирования развития российской экономики // Экономические науки, № 4, 1993, стр. 37 — 44.
5. Гайдар Е.Т. Аномалии экономического роста. М.: Евразия, 1997, 215 с.
6. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: АНКИЛ, 1992, 95с.
7. Домбровский М. Фискальный кризис в период трансформации: динамика процесса и некоторые концептуальные проблемы. Варшава, CASE, 1996, 43с.
8. Козырина Ф.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993, 123с.
9. Львов Д. и др. Рыночная экономика и политика. // Журнал для акционеров. №5-6, 1993, стр. 19-27.
10. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. т.1, т.2. Таллинн: 1995, 399с.
11. Матук Ж. Финансовые системы Франции и других стран. Т.1, 365с., т.2, 326с. М.: 1994.
12. Маршалл А. Принципы политической экономии т.1, 415с., т.2, 310с., т.3, 351с., М.: «Прогресс», 1983, 415с.
13. Мэнкью Г.Н. Макроэкономика. М.: Московский государственный университет, 1994, 736с.
14. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). М.: Фонд «Правовая культура», 1995, 240с.
15. Милль Дж.С. Основы политической экономии т.1, 480с., т.2, 495с. М.: «Прогресс», 1980.
16. Налоги в развитых странах. Под ред. Русаковой И.Г. М.: Финансы и статистика, 1991, 285с.
17. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. Авторский коллектив: Ватолин А.А., Воробьев Л.Н., Серков Д.А., Фролов В.Н., Черна-

- вин П.Ф., Ярков В.В. Екатеринбург: Ассоциация «Налоги России», ноябрь 1994, 76с.
18. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. М.: Министерство финансов РФ, февраль 1996, 367с.
 19. Пепеляев С.Г. Подоходный налог — принципы и структура. М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1993, 87с.
 20. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М.: СВЕА, 1995, 64с.
 21. Пигу А. Экономическая теория благосостояния, М.: «Прогресс», 1985, 512с.
 22. Серебрякова Л.А. Налогообложение процентных доходов в развитых капиталистических странах. М.:1990, 59с.
 23. Синельников С. и др. «Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития», М., Евразия, 1998, стр. 164-196.
 24. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962, 653с.
 25. Социально-экономическое положение России. М.: Государственный комитет Российской Федерации по статистике. Ежемесячные выпуски. 1990-1998.
 26. Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии // Международный валютный фонд, 1992, 24с.
 27. Танзи В., де Ханчером М.К. Вопросы взимания налога, эффективности и справедливости при условно — расчетных методах подоходного налогообложения. Вашингтон: Международный Валютный Фонд, Управление по бюджетным вопросам, 17 авг. 1987, 18с.
 28. Танзи В. Налогово-бюджетная политика и экономическая перестройка стран, переходящих к рыночному хозяйству. Вашингтон: Международный валютный фонд, март 1993, 24с (а).
 29. Танзи В. (ред.) Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993 (6), 587 с.
 30. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. М.: 1993, 829с.
 31. Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. «Такс Аналистс», 1993, 289с.
 32. Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал. М.: «Прогресс», 1988, 488с.
 33. Чанд Ш., Лори Г. Финансово-бюджетная политика. Вашингтон: Международный валютный фонд, 1991, 22с.

34. Шумпетер Й. Теория экономического развития, М.: «Прогресс», 1982, 455с.
35. Andersson K. «Sweden» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
36. Andreff V. La crise des economies socialistes: la rupture d' un systeme Grenoble: Presses Universitaires de Grenoble, 1993, 448 p.
37. Arrow K.J., Hahn F.H. General Competitive Analysis, Oliver and Boyd, Edinburgh, 1971, 487p.
38. Atkinson A.B. Housing allowances, income maintenance and income taxation // The Economics of Public Services, M.S. Feldstein and R.P. Inman (eds), London, Macmillan, 1977.
39. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. Lectures on Public Economics. London: McGraw-Hill, 1980, 619p.
40. Atkinson A.B., Stiglitz J.E., The design of tax structure: direct versus indirect taxation // Journal of Public Economics, 1976, pp 55-75.
41. Auerbach A.J. The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation // In: Handbook of Public Economics, Vol. 1, North-Holland, 1985, pp. 61 — 128.
42. Auerbach A., Kotlikoff L. Dynamic Fiscal Policy, Cambridge: Cambridge University Press, 1987.
43. Blachard O., Dornbusch R., Krugman P., Lyard R., Summers L. Reform in Eastern Europe, Boston: The MIT Press, 1991, 380p.
44. Brennan C., Buchanan J. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, 271 p.
45. Bruno M., Easterly W. Inflation Crises and Long-Run Growth // NBER Working Paper №5209. Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research, 1995.
46. Castelucci L. «Italy» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
47. Chile // Taxation in Latin America, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986
48. Diamond P., Mirrlees J. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules // American Economic Review, Vol. 61, №2 (June), 1971, pp. 361-374.(a)
49. Dugger W.M. Underground Economics: A Decade of Institutional Dissert. New York: M.E. Sharpe, Inc., 1991, 369p.
50. Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth // Journal of Monetary Economics. Vol. 32 (1993). P. 417-58.

51. Etats-Unis. Guide fiscal, Dossiers internationaux Francis Lefevre, 3-e edition, 1986, 98p.
52. Feldstein M. Inflation, Income Taxes and the Rate of Interest: A Theoretical Analysis // American Economic Review, Vol. 66. №5, 1974, pp. 809-820.
53. Feldstein M.S. On the theory of tax reform// Journal of Public Economics, 1976, pp. 77-104.
54. Feldstein M.S., Taxing consumption// The New Republic, 28 February, 1976.
55. Fischer S., Blanshard O. Lectures on Macroeconomics // The MIT Press, 1990, 429p.
56. Government Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
57. Green H.A.J., Consumer Theory (2nd edn), Macmillan, London, 1976.
58. Hahn F.H. On optimum taxation // Journal of Economic Theory, 1973, 96-106.
59. Hall R. Tax Treatment of Depreciation, Capital Gains, and Interest in an Inflationary Economy. — Depreciation, Inflation, and the Taxation of Income from Capital, ed. by C. Hulten, Urban Institute Press Washington, 317p.
60. Hansen B. The Economic Theory of Fiscal Policy, London, Allen and Unwin, 1958, 381p.
61. International Financial Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
62. King M.A., Fullerton D. The Taxation of Income from Capital // A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden, and West Germany. Chicago: The University of Chicago Press, 1984, pp. 65-78.
63. Laure M. Science Fiscale. Paris: Presse Universitaires de France, 1993, 415p.
64. Lienard J-L., Messere K.C. «France» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
65. Lucas R., Stokey N. Optimal Fiscal and Monetary Policy in an Economy without Capital // Journal of Monetary Economics Vol. 12, №1 (July), 1983, pp. 228-242.
66. Malinvaud E. Lectures on Microeconomic Theory, Amsterdam, North-Holland, 1972, 431p.
67. Mirrlees J.A. An exploration in the theory of optimum income taxation// Review of Economic Studies, 1971, pp.175-208.

68. Mirrlees J.A. Optimal commodity taxation in a two-class economy // *Journal of Public Economics*, 1975, pp. 27-33.
69. Mirrlees J.A. The theory of optimal taxation // *Handbook of Mathematical Economics*, Arrow K.J., Intriligator N.D. (eds), North-Holland, Amsterdam, 1979.
70. Musgrave R., Musgrave P. *Public Finance in Theory and Practice*, fifth edition, 1989, 627p.
71. Musgrave R.A. *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.
72. Nagano A. Japan. Comment by Keimei Kaizuka // *World Tax Reform. A Progress Report*. Washington: The Brookings Institution, 1988, pp. 154-161.
73. Pechman A. *World Tax Reform. A Progress Report*. Washington: The Brookings Institution, 1988, 294p.
74. Pechman J.A. *Federal Tax Policy*. Washington: The Brookings Institution, 1966
75. Ramsey F.P. A contribution to the theory of taxation // *Economic Journal*, 1927, pp. 47-61.
76. *Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91*. Organization for Economic Cooperation and Development. Paris: OECD, 1992, 255p.
77. Sachs J. *Reforms in Eastern Europe and the Former Soviet Union in Light of the East Asian Experiences*, Center for Social & Economic Research. Warsaw: 1995, 32?.
78. Sachs J., Larrain F. *Macroeconomics in the Global Economy*. Prentice Hall, New Jersey, 1993, 847 p.
79. Salin P. Les impôts Locaux Contre les Impôts d'Etat // *Revue Française de Finances Publiques*, №29, 1990, pp. 121-131.
80. Samuelson P.A. *Foundation of economic analysis*. Cambridge: Harvard University Press, 1947, 412 p.
81. Sandmo A. Optimal Taxation-An Introduction to the Literature // *Journal of Public Economics*, July-August 1976, pp. 37-54.
82. Shome P., ed. «Tax Policy Handbook», IMF: Washington DC, 1995
83. *Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE. 1965 — 1993*. Paris: OCDE, 1994, 255p.
84. Sterdyniak H. «Le Choix des menages entre consommation et epargne en France de 1966 a 1986» // *Observations et diagnostics économiques*, Octobre, 1987.

85. Stiglitz J. Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company, 1986, 697p.
86. Tanzi V. Inflation and the Personal Income Tax: An International Perspective. Cambridge: Cambridge University Press, 1980, 56?. (A)
87. Tanzi V. La reforme fiscale et la transition vers une economie de marche: Presentation des principales questions // La Role de la Reforme fiscale dans les economies d' Europe Central et Orientale. Paris: OCDE, 1991, pp. 89-106. (a)
88. Tanzi V. Public Finance in Developing Countries. 1991, 132p. (b)
89. Tanzi V. The Individual Income Tax and Economic Growth: an International Comparison. Baltimore, John Hopkins Press, 1969.
90. Tanzi V. The Underground Economy // Finance and Development, Dec. 1983. pp. 7-14.
91. Taxation in Developed Countries. Paris: OECD, 1987, 264p.
92. Taxing Consumption. Paris: OECD, 1988, 382p.
93. The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies. Paris: Organisation for economic cooperation and development, 1991, 459p.
94. Wanniski J. Taxes, Revenues, and the «Laffer Curve» // The Public Interest, Winter 1978, pp. 3-16.

Глава 4

Налог на добавленную стоимость⁶⁶

Введение

Проблемы совершенствования косвенного налогообложения, и в частности, налога на добавленную стоимость, в настоящее время являются чрезвычайно актуальными для Российской Федерации. Начиная с 1992 года, когда в стране впервые был введен НДС, ведутся постоянные споры о целесообразности его взимания, величине ставок и порядке исчисления обязательств по налогу, объеме и структуре льгот, порядке взимания НДС при экспорте и импорте товаров и услуг, в т.ч. со странами СНГ и Таможенного союза.

Вместе с тем, налог на добавленную стоимость получил широкое распространение в современном мире. Несмотря на то что НДС является относительно новым налогом, он используется в качестве основной формы косвенного налогообложения в большинстве государств в разных частях света и находящихся на различных этапах экономического развития. В частности, налог на добавленную стоимость является ключевым налогом в пятнадцати странах Европейского союза. Из стран с наиболее развитыми экономическими системами только США и Австралия не взимают НДС на федеральном уровне (что отчасти обусловлено трудностями, связанными с введением любой новой формы налогообложения в государствах с фе-

⁶⁶ Автор выражает благодарность д.э.н. С.Г.Синельникову-Мурылеву за научное руководство и многочисленные ценные замечания, высказанные при написании данной работы, а также М.Алексееву, Р.Конраду, С.Шаталову и Е.Шкребеле, чьи идеи и материалы использовались в данной работе.

деративным устройством), однако обе страны подробно рассматривали возможность перехода к взиманию этого налога.

Все это делает актуальным исследование основных направлений совершенствования налога на добавленную стоимость в России и выработку ответов на поставленные вопросы с точки зрения как теоретических аспектов косвенного налогообложения и налогового администрирования, так и исследования и анализа мирового опыта.

В настоящей главе делается попытка систематизации теоретических основ введения налога на добавленную стоимость и его взимания, международного опыта взимания НДС и выработки на этой основе рекомендаций по реформированию системы НДС в Российской Федерации.

1. Экономические основы введения НДС. Налог на добавленную стоимость и другие косвенные налоги

Налог на добавленную стоимость является налогом на внутреннее потребление. При этом, несмотря на предполагаемое возложение налогового бремени на потребителя, последний не облагается налогом напрямую. Вместо этого налогоплательщиками являются производители товаров и услуг, а также их продавцы, т.е. экономические субъекты, занимающиеся производством и распространением благ. При этом каждый налогоплательщик обязан перечислить в бюджет только часть налога, собираемого розничным продавцом с конечного потребителя, равную произведению налоговой ставки на стоимость товара, добавленную налогоплательщиком в процессе своей производственно-хозяйственной деятельности. Для достижения такого порядка обязательства по налогу на добавленную стоимость возникают при осуществлении каждой налогооблагаемой операции, под которой обычно понимают реализацию товаров и услуг. При смене собственника товара

или при реализации услуги налогоплательщик начисляет НДС, а суммы уплаченного налога принимаются к возмещению или относятся на уменьшение налоговых обязательств. С юридической точки зрения в полной мере налог на товар или услугу уплачивается после того, как этот товар покидает круг зарегистрированных плательщиков НДС, т.е. происходит его конечная или розничная реализация.

С налогом на добавленную стоимость связано несколько теоретических проблем, относящихся главным образом к тому, в какой степени потребление домашних хозяйств должно облагаться налогом, а также к экономическому эффекту взимания налога. Кроме того, представляет интерес рассмотрение соотношения НДС с другими налогами – с налогом на доходы и налогом с продаж, который взимался в качестве налога на потребление до повсеместного внедрения налога на добавленную стоимость.

1.1. НДС как налог на потребление

Одним из важных теоретических вопросов, относящихся к налогу на добавленную стоимость, является вопрос о сфере его действия⁶⁷. С экономической точки зрения для удовлетворения критериям равенства и нейтральности идеальный НДС как налог на потребление должен взиматься со всего потребления домашних хозяйств, включая товары и услуги, произведенные самостоятельно. Так, для создания равных условий для всех существующих торгуемых и неторгуемых товаров потребление, например, самостоятельно выращенных овощей должно облагаться налогом на добавленную стоимость, т.к. указанная продукция в той же степени является потребленной

⁶⁷ Подробнее см. дискуссию в S.Cnossen *"VAT Treatment of Immovable Property"* // Tax Law Design and Drafting, pp.231-234

добавленной стоимостью индивидуума, в какой в соответствии с концепцией экономического дохода в последний включается стоимость самостоятельно произведенных и потребленных товаров. Наиболее последовательные сторонники этой теории настаивают на включении в налогооблагаемую стоимость также и потребления свободного времени. В то же время всеми признается, что практическое воплощение подобных взглядов невозможно даже в отношении самостоятельно произведенных товаров, не говоря о свободном времени.

С точки зрения иного, юридического, подхода к налогу на добавленную стоимость целью указанного налога даже в идеале не является обложение нерыночного потребления. Даже в случае самостоятельного производства товаров или услуг экономический субъект должен уплатить налог только в том случае, если он реализует продукты своей деятельности. Другими словами, налогооблагаемой продукция становится только в том случае, если она производится не для собственного потребления, а для коммерческих целей. Вследствие этого законодательные акты о налоге на добавленную стоимость всегда включают в базу налога только торгуемые товары и услуги. Более того, операция попадает в категорию налогооблагаемых только в случае получения оплаты в денежной или какой-либо иной форме за поставленное благо. Таким образом, НДС является скорее налогом на потребительские расходы, нежели чем налогом на потребительскую деятельность в целом.

Интересным является также вопрос о том, как должно производиться налогообложение производственных товаров, т.е. является ли НДС налогом на потоки потребительских расходов или на запасы. С экономической точки зрения налог на добавленную стоимость – это налог на потоки. Это означает, что при реализации потребительских товаров длительного пользования, которые могут использоваться для оказания услуг в течение

продолжительного периода времени (превышающего установленный налоговый период), налогообложению должна подлежать не реализационная стоимость этих товаров, а скорее стоимость услуг, которые в последующем будут оказаны этими товарами или с помощью этих товаров. Очевидно, что на практике подобная идея вряд ли осуществима. Поэтому считается, что цена товаров длительного пользования включает в себя сумму дисконтированных к моменту реализации стоимостей будущего потока доходов, а налог на реализационную стоимость – это приведенная текущая стоимость сумм налога, уплаченных при реализации услуг в будущем.

С точки зрения налогового администрирования, описанное выше представление налога на добавленную стоимость искажает его природу, т.к. НДС не является налогом с физических лиц, а представляет собой налог на потребительские расходы и его взимание заканчивается на стадии розничных продаж товара независимо от вида товара. Юридическая теория НДС не предусматривает особого порядка налогообложения товаров длительного пользования, по причине того, что обязательства по налогу возникают только в момент несения потребительских расходов. И хотя налогообложение коммерческих операций не является прямой задачей налога на добавленную стоимость, это положение, центральное для организации системы НДС, не может быть игнорировано при анализе последнего.

1.2. НДС и подоходный налог

В отличие от подоходного налога, налог на добавленную стоимость является налогом на текущее внутреннее потребление, (в случае, если его взимание осуществляется по принципу страны назначения, см. раздел 4 настоящей главы). По причине того, что НДС является налогом на текущее потребление,

доходы от капитала не облагаются этим налогом. Соответственно, не подлежат обложению внутренние сбережения, и следовательно, налог не вызывает межсекторных искажений в распределении капитала.

В то же время НДС эквивалентен налогу на текущую стоимость заработной платы (или, точнее, на общую компенсацию за труд) в течение жизненного цикла потребителя. При этом следует отметить, что это утверждение справедливо только для текущих, а не капитальных доходов потребителя; в случае, если потребитель получает доход с капитала, то НДС является налогом на заработную плату тех, кто в свое время создал этот капитал. Для простоты мы пока абстрагируемся от налогообложения капитальных доходов индивидуума. Вследствие своей эквивалентности налогу на текущую стоимость заработной платы, НДС создает такие же стимулы и искажения, что и налоги на заработную плату. В частности, НДС приводит к искажениям в предложении рабочей силы, способствует увеличению собственного производства домашних хозяйств, а также вызывает иные искажения, связанные с налогами на заработную плату — такие как, например, готовность к принятию риска, и эффекты, связанные с искажениями в предложении рабочей силы. Часть этих искажений компенсируется тем, что НДС является налогом на индивидуальный доход с более широкой базой, и соответственно, — с меньшими льготами, чем подоходные налоги, что приводит к одинаковому обложению всех индивидуумов в экономике. Налог на добавленную стоимость является менее искажающим, т.к. его ставка не зависит от дохода индивидуума, и не существует прямой зависимости между его доходом и ставкой налога (особенно при взимании НДС по единой ставке).

Налог на добавленную стоимость в меньшей степени искажает потребительский выбор, чем иные налоги. Так, НДС,

базой которого являются все товары и услуги (а пример Новой Зеландии показывает, что взимание такого налога вполне возможно), оставляет потребителю выбор только между торгуемыми и неторгуемыми (а значит, и неналогооблагаемыми) благами, такими как, например, самостоятельное изготовление товаров.

Общепринятой является точка зрения о регрессивном характере налога на добавленную стоимость как налога на потребление: низкодоходные слои населения, которые тратят более высокую долю своего дохода на потребление, чем высокодоходные группы, соответственно вынуждены выплачивать более высокую долю дохода в качестве НДС. Однако если рассматривать полный жизненный цикл потребителя при условии полного расходования сбережений, регрессивный характер НДС исчезает.

Для целей поощрения экспорта из страны и улучшения платежного баланса, экспортируемые товары и услуги обычно освобождаются от обложения НДС. При этом воздействие введения единой положительной ставки НДС на импорт и нулевой на экспорт с макроэкономической точки зрения эквивалентно эффекту девальвации национальной валюты.

Влияние НДС на сбережения. Так как НДС является налогом на потребление, распространено мнение, что НДС в большей степени способствует росту сбережений, чем подоходный налог. Однако это не всегда справедливо⁶⁸. Теоретически, влияние налога на сбережения зависит от эластичности маршаллианского спроса на будущее потребление по фактическому потреблению в данный момент. Но если принять во внимание, что сбережения не являются аргументом индивиду-

⁶⁸ См.: Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"Lectures on Public Economics"*, 1980, pp.94-95

альной функции полезности, то можно показать, что кривая предложения сбережений строится на основе кривой спроса на потребление в будущем. Увеличение цены потребления в будущем может привести к его уменьшению, но сбережения в то же время могут как вырасти, так и уменьшиться, т.к. обычно сбережения представляются как текущая стоимость будущих расходов на потребление. Также нельзя не учитывать эффекты предложения труда, а также другие эффекты дохода, оказывающие воздействие на эластичность сбережений по НДС.

Влияние налога на добавленную стоимость на сбережения и инвестиции выражено в большей степени, если мы будем рассматривать введение НДС вместо иного налога, взимавшегося ранее, — например, налога с продаж. В базу каскадных налогов с продаж, которые взимались в европейских странах, часто входили капитальные вложения, что включало сумму уплаченного налога в стоимость основных средств, которая впоследствии возмещалась через амортизацию (такой порядок действовал в Бельгии, Франции, ФРГ, Италии и Нидерландах). Налог на добавленную стоимость, уплаченный при осуществлении капиталовложений, предусматривает его полное возмещение, как и при приобретении иных товаров и услуг, что обеспечивает его нейтральность по отношению к выбору между потреблением и инвестированием⁶⁹.

Одно из важных отличий НДС от подоходного налога связано с влиянием первого на величину предложения труда. При общем относительно низком уровне доходов населения НДС может за счет эффекта дохода приводить к росту предложения

⁶⁹ См.: Sinclair, P.J.N., Review of *—The Value-Added Tax: Lessons from Europe—*, ed. by Henry J. Aaron (Washington, Brookings Institution, 1981) // *Public Finance Quarterly* (Beverly Hills, California), Vol. 11 (July 1983), pp.380-384

труда и одновременно не должно оказывать влияния на распределение труда и свободного времени богатых слоев, за исключением тех, кто не хочет сокращать сбережения. Другими словами, для низкодоходных групп населения рост ставок налога на добавленную стоимость (что означает соответствующий рост цен) может вызвать желание перераспределить свое время в пользу труда для поддержания прежнего уровня благосостояния. Для высокообеспеченных индивидуумов повышение цен на потребительские товары является вопросом не повышения доли времени, распределяемого в пользу труда, а скорее — сокращения сбережений. При этом следует отметить, что указанные эффекты тесно связаны в том числе и с эластичностью предложения труда по доходу.

Увеличение доли косвенного налогообложения при неизменном уровне налоговых изъятий может уменьшить склонность к сбережению, хотя сами сбережения (понимаемые как прирост финансовых активов) при этом не облагаются, но косвенный налог уменьшает сбережения через эффект дохода. Важным обстоятельством является то, что увеличение доли косвенного налогообложения может вступать в противоречие с требованиями справедливости, поскольку уменьшает прогрессивность налоговой системы в текущем периоде. Следует учитывать также, что теоретически введение косвенного налога может приводить и к уменьшению сбережений, если уменьшившийся доход мал для поддержания имущества в нормальном состоянии.

Влияние НДС на инвестиции и готовность к принятию риска. Эффекты, оказываемые введением НДС как на внутренние инвестиции, так и на склонность к принятию риска,

противоречивы⁷⁰. Даже предположив, что объем сбережений меняется с введением НДС, мы не можем оценить распределение этого изменения между сбережениями резидентов и нерезидентов. Исходя из теоретических соображений, можно предположить, что склонность к принятию риска должна упасть при переходе от налогов на доход к налогам на потребление, т.к. подоходное налогообложение предполагает принятие на себя правительством части риска частных инвесторов (см. главу о налоге на прибыль). Другими словами, налог на неопределенный доход от капитала должен уменьшить рисковую составляющую ожидаемых поступлений. Тем не менее, утверждение, что введение НДС вместо подоходного налога оказывает влияние на склонность к принятию риска, не нашло эмпирического подтверждения⁷¹.

1.3. НДС и налог с продаж

Еще во второй половине 1960-х годов НДС негативно воспринимался правительствами стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР): к 1967 году только два государства ОЭСР имели в своей налоговой системе рассматриваемый налог — Франция⁷² (частичный НДС) и Финляндия (НДС вводился на региональном уровне). Остальные

⁷⁰ См.: Atkinson A.B., Stiglitz J.E. "The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency" // Journal of Public Economics, 1972, pp.97-119

⁷¹ См.: Ballard C.L., Scholz J.K., Shoven J.B. "The Value-Added Tax: A General Equilibrium Look at Its Efficiency and Incidence" // The Effects of Taxation on Capital Accumulation, ed. by M.Feldstein, Chicago: University of Chicago Press, 1987

⁷² Во Франции, начиная с 31.12.1936 г. использовался *tax a la production*, являвшийся налогом на оборот предприятий, разрешающий к вычету из обязательств лишь налог, уплаченный за продукцию некапитального характера, которая физически инкорпорируется в продукцию предприятия.

государства ОЭСР либо не имели общих налогов на потребление (Япония и Турция), либо взимали одноступенчатые, либо каскадные налоги с продаж производителя, оптового или розничного продавца (см. Таблицу 1). Между тем, уже в 1995 году наблюдалась обратная ситуация: из 24 государств ОЭСР только две страны (Канада и США) взимали налог с розничных продаж, одно государство (Австралия) — налог с оптовых продаж, причем в Канаде с 1991 года сосуществуют НДС и налог с розничных продаж⁷³, в остальных странах в качестве основного налога на потребление взимался налог на добавленную стоимость.

⁷³ См.: K.C.Messere *"Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts"*, 1993, p.371

ТАБЛИЦА 1

Налоги на общее потребление в странах ОЭСР по состоянию на 1 января 1967 года

Одноступенчатые налоги			Многоступенчатые налоги	
С производителя	С оптового продавца	С розничного продавца	Каскадные	НДС
Канада (на федеральном уровне) Греция	Австралия Дания Ирландия Новая Зеландия Португалия Великобритания Швейцария	Канада (на региональном уровне) Исландия Ирландия Норвегия Швеция США (на региональном и муниципальном уровнях)	Австрия Бельгия Франция (на местном уровне) ФРГ Греция Италия Люксембург Нидерланды Испания	Финляндия (1964) Франция (1954)

Источник: Taxing Consumption, OECD, 1988

Движение в сторону введения НДС берет свое начало из двух источников: во-первых, страны-участницы Римского договора (Бельгия, Франция, ФРГ, Италия, Люксембург, Нидерланды) на момент подписания взимали каскадные общие налоги с продаж, что создавало массу неудобств особенно в связи с некоторыми обязательствами, взятыми на себя в рамках договора, и в промежутке между концом 1960-х и началом 1970-х все эти государства заменили налоги с продаж на НДС. Во-вторых, правительства скандинавских стран, планируя постепенный рост государственных социальных расходов, видели в налоге на добавленную стоимость потенциальный источник дополнительных доходов по сравнению с взимающимися там одноступенчатыми налогами с оптовых (Дания) либо розничных продаж (Норвегия и Швеция). Одновременно с нежеланием увеличивать поступления за счет налогов на доходы физических лиц, это привело к переходу этих государств на

многоступенчатое обложение добавленной стоимости между 1967 и 1970 годами.

В течение 1970-х годов Великобритания и Ирландия пожелали вступить в Европейское Сообщество, обязательным условием для чего было введение НДС. Помимо этого правительства указанных стран к этому моменту осознали недостатки существовавшей там системы косвенного налогообложения с опорой на узкую базу алкогольных напитков, табачных изделий и углеводов. Оба этих государства вместе с Австрией присоединились к странам, применяющих НДС, в 1972-73 гг.

В 1980-х годах Греция, Португалия и Испания начали взимать НДС как обязательное условие для принятия в члены ЕС, а правительства Канады, Японии, Новой Зеландии и Турции пришли к НДС в результате длительных дискуссий по этому вопросу.

Поскольку большинство государств, взимающих налог на добавленную стоимость, ввели НДС в качестве альтернативы различным налогам с продаж, можно сформулировать несколько основных причин, по которым дилемма налоги с продаж — НДС решалась именно в пользу последнего⁷⁴:

1) В большинстве государств налог на добавленную стоимость вводился в качестве замены налогов с оптовых продаж или каскадных налогов с оборота, экономический эффект которых имел произвольный характер, либо стимулировал вертикальную интеграцию производства. Применение НДС позволяет сделать налоги на потребление более нейтральными по отношению к ценам, эффективности производства и потре-

⁷⁴ См.: Due J.F. *"The Choice Between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax"* // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, November 18-20, 1985, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986, pp. 23-30

ния, потребительскому выбору. При системе НДС налогообложению подвергается потребление домашних хозяйств, но не покупки предприятий и организаций (кроме конечного непроизводственного потребления).

2) Налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд. Налогом облагаются также покупки предприятий всех сфер деятельности, освобожденных от уплаты налога (но не имеющих нулевой ставки).

3) НДС позволяет сократить налоговые искажения в ценах международной торговли через принципы территориальности, т.е. позволяет выравнивать либо цены потребителей, либо цены производителей.

4) Взимание НДС по наиболее распространенному в мире методу — методу начислений с использованием счетов-фактур — легче администрируется⁷⁵ и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, т.к. подобная система обеспечивает распределение общего объема налоговых обязательств для каждого товара (услуги) между несколькими плательщиками — участниками производственно-коммерческого цикла.

5) По причине того, что техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, при некотором усложнении техники налогообложения увеличивается устой-

⁷⁵ В частности, не возникает различия между учетом продаж зарегистрированным и незарегистрированным плательщиками — вся реализация подлежит налогообложению НДС в случае, если плательщик не освобожден от уплаты налога

чивость величины поступлений налога относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли.

Строго говоря, перечисленные аргументы не являются аргументами в пользу введения именно налога на добавленную стоимость, а скорее, обосновывают отказ от взимавшихся в то время различных видов налогов с продаж. Среди прочих налогов с продаж, НДС имеет смысл сравнивать лишь с некаскадным налогом с розничных продаж, т.к. иные налоги с продаж — одноступенчатый налог с продаж производителя, одноступенчатый налог с оптовых продаж, а также многоступенчатый (каскадный) общий налог с продаж являются по многим позициям искажающими и неэффективными по сравнению с рассматриваемым налогом⁷⁶. В частности, среди недостатков налога с продаж производителя (которые в некоторой степени относятся к одноступенчатому налогу с оптовых продаж) следует отметить различную эффективную налоговую ставку для товаров и услуг с различными нормами прибыли и различными затратами, включаемыми в себестоимость продукции, преференциальное обложение импортных товаров, низкий доходный потенциал при одной и той же ставке, что ведет к неоправданному увеличению ставок и обложению некоторых товаров промежуточного и промышленного потребления.

⁷⁶ Некаскадный налог с розничных продаж (*retail sales tax – RST*) взимается с зарегистрированных плательщиков со стоимости конечной реализации товаров (услуг) потребителю. Одноступенчатый налог с продаж производителя взимается однократно со стоимости реализации товаров (услуг) производителем оптовому продавцу. Налог с оптовых продаж взимается однократно со стоимости реализации товаров (услуг) оптового продавца розничному продавцу. Каскадный налог с продаж взимается со стоимости любой реализации товаров (услуг) любыми экономическими агентами по единой ставке.

Применение многоступенчатых налогов с продаж также имеет массу недостатков: во-первых, такие налоги поощряют создание вертикально интегрированных промышленных объединений, занимающихся производством, сборкой, оптовой и розничной продажей товаров в целях избежания налогообложения на разных стадиях производственного процесса. Во-вторых, из-за того, что эффективная ставка обложения для разных товаров будет зависеть от количества перепродаж данного товара, компенсация налога при экспорте (или импорте) должна быть рассчитана по средней эффективной ставке, что ведет к предоставлению экспортной субсидии вертикально интегрированным компаниям и неадекватной компенсации неинтегрированным предприятиям. В-третьих, при взимании каскадного налога с продаж эффективная ставка обложения сырья и материалов, произведенных внутри страны, для разных товаров будет различной, чего нельзя отнести к импортным сырью и комплектующим, поставляемым из стран, не применяющих каскадное налогообложение. При этом индивидуальный расчет этого показателя для определения ставок возмещения налога при экспорте и ставок импортных таможенных пошлин представляется невозможным, что в итоге приводит к конкурентным преимуществам стран, не взимающих каскадные налоги, по отдельным товарам на мировом рынке.

Таким образом, среди всех налогов с продаж именно налог с розничных продаж является наиболее приемлемым с точки зрения минимизации искажающих экономических последствий его введения.

Далее проведем сравнительный анализ двух налогов: одноступенчатого налога с розничных продаж и налога на добавленную стоимость с точки зрения некоторых технических и экономических аспектов их взимания. Для этого установим, что при взимании налога с розничных продаж производители

товаров и услуг, оптовые и розничные продавцы должны быть зарегистрированы в налоговой инспекции. При этом зарегистрированные налогоплательщики обязаны включать налог в цену товара или услуги при его продаже любому незарегистрированному лицу (как правило, конечному потребителю), но не обязаны взимать налог при продаже продукции зарегистрированному предприятию, кроме случаев, когда продукция приобретается для частного потребления.

Издержки администрирования и издержки налогоплательщиков. На первый взгляд, административные затраты и издержки налогоплательщиков при взимании налога с продаж ниже, чем аналогичные издержки налога на добавленную стоимость, т.к. налогоплательщики при взимании налога с продаж ведут только налоговый учет продаж, не имея права на возмещение налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг. С другой стороны, маловероятно, что на предприятии не ведется учета расходов и покупок, даже если налогом не предусмотрено право на возмещение. Учетные данные по расходам предприятия, необходимые при взимании НДС, могут быть использованы и в других, в т.ч. и налоговых, целях: например, для уплаты налога на прибыль.

Введение НДС может привести к снижению издержек на налоговое администрирование, т.к. по сравнению с налогом с розничных продаж количество зарегистрированных налогоплательщиков должно быть несколько меньше за счет специального режима налогообложения для малых предприятий и существования предприятий, освобожденных от уплаты НДС. С другой стороны, отсутствие подобного режима и регистрация малых предприятий в качестве плательщиков НДС может привести к увеличению их административных издержек относительно предприятий обычных размеров, т.к. правила уплаты НДС могут потребовать ведения более детального и сложного

учета, чем малые предприятия вели при уплате налога с розничных продаж⁷⁷.

При введении налога на добавленную стоимость значительной его выгодой, по сравнению с налогом с продаж, с точки зрения налогового администрирования, является отсутствие необходимости проверки факта конечного использования товара или услуги налогоплательщиком. Если при взимании налога с продаж обязанность определения факта конечного использования товара (услуги) его покупателем лежит на продавце либо на налоговых органах, то в системе налога на добавленную стоимость налогоплательщик сам должен доказать факт приобретения товаров (услуг) с целью их использования в производстве для получения возмещения налога.

Кроме сравнительно низких издержек на администрирование, которые несут налоговые органы, НДС имеет свои достоинства для налогоплательщиков: во-первых, это выгоды от благоприятного денежного потока (*cash flow benefit*), возникающие вследствие того, что моменты фактического поступления налоговых платежей на счет предприятия и перечисления их в государственный бюджет не совпадают по времени, что означает возможность для предприятия распоряжаться денежными средствами на безвозмездной основе в течение некоторого периода⁷⁸, а во-вторых, это преимущества для управления предприятием (*managerial benefit*), т.е. возможность использования данных налогового учета для иных целей — заполнения

⁷⁷ См.: Godwin M. "VAT Compliance Costs to the Independent Retailers" // Accountancy, (London), Vol.97 (September 1976), pp.48-60

⁷⁸ Строго говоря, это не совсем так, т.к. указанная выгода приводит к необходимости установления более высоких ставок налога для покрытия заданных расходов. Естественно, что эта выгода возникает только при существовании отложенной системы возмещения НДС и его зачета при приобретении основных фондов.

деклараций для налога на доходы или контроля за оборотными средствами, что особенно актуально для малых предприятий.

Устойчивость к уклонению от уплаты налога. Одним из наиболее спорных вопросов при обсуждении сравнительных преимуществ НДС и налога с розничных продаж является вопрос об устойчивости того или другого налога к уклонению от его уплаты. Существует множество факторов, общих для рассматриваемых налогов, которые оказывают разнонаправленное влияние на уклонение от налогов в различных странах: например, уровень правовой культуры налогоплательщиков или способность налоговой администрации заставить платить установленные налоги. В то же время каждый из налогов имеет свои особенности, ведущие к различным уровням уклонения.

При анализе устойчивости к уклонению от уплаты каждого из рассматриваемых налогов следует, прежде всего, ответить на 3 вопроса: какие формы уклонения являются общими для двух налогов, а какие характерны для каждого из них, какой объем доходов теряет государственный бюджет в случае успешного уклонения от уплаты того или иного налога, а также — каковы основные административные методы и встроенные механизмы борьбы с уклонением от уплаты как НДС, так и налога с розничных продаж.

Среди методов уклонения от уплаты, общих для рассматриваемых налогов, можно назвать: сокрытие коммерческих операций путем их осуществления в теневом секторе экономики (что особенно распространено в таких отраслях, как строительство, пошив одежды, гостиничный и ресторанный бизнес); отсутствие декларирования продаж индивидуальными предпринимателями в области услуг (бытовые услуги, ремонт), где расчеты осуществляются наличными; неполное декларирование объема реализованных товаров и услуг; отсутствие декла-

рирования предприятиями доходов от их неосновной деятельности и т.д. Существуют также способы уклонения, характерные лишь для одного из налогов: например, только при взимании НДС (по методу начислений) налогоплательщик может требовать кредита по платежу, который фактически не был совершен⁷⁹. С другой стороны, только при налоге с розничных продаж предприятие может использовать фальшивый регистрационный номер для закупки товаров без уплаты налога и/или осуществлять их продажу без включения налога в цену товара. Однако основным отличием одного налога от другого в данном контексте является то, что только для налога на добавленную стоимость характерно возмещение государством налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг, с чем в странах, применяющих этот налог, и связаны самые значительные злоупотребления. Можно утверждать, что при взимании НДС потери бюджета от уклонения (в зависимости от типа уклонения) от его уплаты будут больше, чем при налоге с продаж, но вероятность своевременного обнаружения данных злоупотреблений в первом случае также значительно выше⁸⁰.

Среди преимуществ налога на добавленную стоимость часто называют тот факт, что удачная попытка уклонения от уплаты налога с продаж приводит к большим потерям для государственного бюджета, чем аналогичное действие в отношении НДС. Действительно, если предприятие работает вне сферы контроля налоговых органов, при полном уклонении будет потеряна вся сумма налога с продаж, но при действии НДС сумма налога в итоге полностью попадет в государственный

⁷⁹ Подробнее о способах уклонения от уплаты НДС и методах борьбы с ними см. в Разделе 8.

⁸⁰ См.: K.C.Messere *"Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts"*, 1993, p.383

бюджет в случае, если это предприятие не является конечным продавцом товара, и НДС потупит лишь частично, если предприятие осуществляет розничные продажи⁸¹. С другой стороны, маловероятно существование предприятия с постоянным местом ведения деятельности, которое бы полностью уклонялось от уплаты налогов и при этом не привлекло внимание налоговых органов. Как правило, неплательщик лишь занижает сумму реализации на некоторую величину (в случае, если он является конечным продавцом), которая при условии, что злоупотребление осталось незамеченным, и составляет риск государственных потерь при взимании НДС. Таким образом, можно сделать вывод, что при небольших величинах занижения реализации сумма потерь как при НДС, так и при налоге с продаж будет примерно одинаковой.

Следует также отметить, что для налога на добавленную стоимость характерны встроенные механизмы противодействия уклонению от его уплаты. Среди них можно выделить следующие. Во-первых, при расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению соответствующими документами. Во-вторых, порядок уплаты НДС создает стимулы для поставщиков и покупателей к добросовестному оформлению сделок, т.к. покупатель заинтересован в том, чтобы в счете-фактуре была указана более высокая цена для получения большой суммы кредита, а интерес поставщика, наоборот, заключается в занижении цены реализации по сравнению с реальной. В результате, в счете-фактуре при отсутствии дополнительных обстоятельств будет

⁸¹ См.: R.T.McMorran *"A Comparison Between the Sales Tax and a VAT"*//Tax Policy Handbook, 1995, p.85

зафиксирована фактическая цена сделки⁸². В-третьих, вследствие необходимости оформления всех затрат и поступлений соответствующими документами в целях исчисления обязательств по НДС, возможен совместный контроль со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и уплаты как НДС, так и налога на прибыль, что повышает вероятность раскрытия злоупотреблений. В-пятых, риск потерь от уклонения от уплаты налога с продаж на импортируемые товары выше, чем риск потерь от уклонения от НДС, т.к. последний взимается непосредственно при таможенном оформлении товара, тогда как налог с розничных продаж поступает в государственный бюджет только после первой его продажи внутри страны. В-шестых, бремя доказательства права на возмещение уплаченного налога на добавленную стоимость лежит на налогоплательщике, в то время как доказательство факта занижения обязательств по налогу с продаж входит в обязанности налоговых органов.

Тем не менее, приведенный перечень встроенных механизмов становится неэффективным при введении в анализ дополнительных факторов: в частности, более изощренных методов уклонения, описанных в соответствующем разделе настоящей главы, а также ограниченности времени и возможностей, необходимых для перекрестной проверки счетов-фактур в каждом подозрительном случае. Таким образом, трудно сказать, какой из налогов имеет большую устойчивость к уклонению, если понимать этот термин как вероятность того, что налогоплательщики будут уходить от уплаты налога.

⁸² Данное утверждение справедливо лишь при предположении, что контрагенты не оформят сделку с помощью двух комплектов счетов-фактур.

Налогообложение услуг. Теоретически не существует различий между обложением оказанной услуги налогом с продаж или налогом на добавленную стоимость. Однако на практике порядок налогообложения услуг, особенно оказываемых на розничном уровне, различен для каждого из рассматриваемых налогов — как правило, одноступенчатые налоги с продаж не взимаются со стоимости оказанных услуг либо охватывают лишь некоторые их виды: гостиничные услуги или страховые премии. В базу же НДС обычно включаются все услуги, оказываемые на розничном уровне, за некоторыми исключениями, такими как здравоохранение, образование, социальные и финансовые услуги.

Следует отметить, что уплату налога предприятиями, оказывающими мелкие, особенно бытовые, услуги на розничном уровне достаточно сложно проконтролировать как при НДС, так и при налоге с продаж, однако существуют несколько аргументов в пользу того, что при введении налога на добавленную стоимость многие из услуг, не подлежащих налогообложению при налоге с продаж, можно эффективно включить в базу НДС. Так, одноступенчатым налогом с розничных продаж облагается конечное потребление, т.е. при оказании услуги другому юридическому или физическому лицу предприятие должно убедиться, что покупатель является зарегистрированным налогоплательщиком. Как правило, многие услуги предприятие оказывает как для производственных нужд, так и для нужд конечного потребления, что приводит к высоким административным издержкам для определения необходимости уплаты налога. При взимании НДС такой проблемы не возникает, т.к. право потребовать возмещения уплаченного НДС и обязанность доказать правомерность такого требования лежит на покупателе, но не на поставщике услуг.

Другими словами, при взимании налога на добавленную стоимость нет необходимости вводить различные режимы налогообложения для услуг, оказываемых для целей конечного потребления, для производственных целей и услуг, поставляемых на экспорт, т.к. все особенности их налогообложения регулируются общими правилами взимания НДС.

Нейтральность к экспорту и импорту. Исходя из теоретических соображений, механизм возмещения уплаченного налога, применяющийся при взимании НДС, имеет преимущества перед налогом с продаж, заключающееся в его большей прозрачности и способности в большей степени освободить экспортируемые товары и услуги от уплаченных ранее налогов, а также недостатки, выраженные в высоких административных издержках как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Применение системы налога на добавленную стоимость позволяет, в отличие от налога с продаж, получить точную информацию о сумме налога, уплаченного при производстве товара (услуги) к моменту его экспорта. Это предоставляет возможность налоговым и таможенным органам в полном объеме определять сумму налога к возмещению при налогообложении экспорта по нулевой ставке.

Существенным отличием налога на добавленную стоимость от налога с продаж по отношению к импорту является необходимость его уплаты непосредственно при таможенном оформлении, тогда как обязательство уплатить налог с продаж возникает только после совершения первой продажи ввезенного товара лицу, не зарегистрированному в качестве плательщика

налога⁸³. Это ставит импортеров в невыгодное положение. На практике многие страны ввели дополнительную категорию отдельно регистрируемых плательщиков НДС при импорте, налоговое обязательство которых возникает после первой коммерческой операции с ввезенным товаром, а для остальных импорте-импортеров сохраняется обычный порядок уплаты НДС.

Дополнительным преимуществом НДС по сравнению с каскадным налогом с продаж является уже рассмотренная выше особенность: при высокой степени обложения налогом с продаж сырья и материалов, используемых при производстве продукции и услуг внутри страны, продукция, произведенная в государствах, взимающих НДС, может получить ценовое преимущество на мировых рынках вследствие невозможности установления дифференцированных ставок возмещения налога при экспорте, эквивалентным эффективным ставкам обложения сырья, материалов и комплектующих. Происходит это вследствие того, что при экспорте возмещается сумма налога с продаж, уплаченная со стоимости конечной реализации, тогда как налог, входящий в стоимость сырья и материалов, не возмещается в полной мере.

В результате сравнения одноступенчатого налога с розничных продаж и многоступенчатого налога на добавленную стоимость можно сделать следующие выводы. Несмотря на более высокие издержки администрирования, НДС по большинству параметров является более приемлемым налогом, чем налог с розничных продаж: он обладает большей устойчивостью к злоупотреблениям при его уплате, нейтрален к международной торговле, а также позволяет более эффективно осуществлять нало-

⁸³ Очевидно, что данная особенность НДС является недостатком только по отношению к налогоплательщику и является преимуществом с точки зрения государственных доходов.

гообложение услуг⁸⁴. В силу этих, а также некоторых иных причин большинство стран ОЭСР и Европейского Союза отказались от взимания налога с продаж в пользу НДС.

В контексте налоговой системы России следует остановиться на особенностях взимания НДС, установленного на федеральном уровне, и регионального налога с продаж. При таком варианте налоговой системы издержки налогоплательщиков по уплате налога значительно выше. Предприятия розничной торговли сталкиваются с двумя во многом различными системами исчисления и уплаты налога с различной базой и налоговыми льготами, а также с различными порядками налоговой регистрации и определения величины налоговых обязательств. При этом возникают трудности с продажей товаров за пределы региона.

Наилучшим вариантом совмещения налога с продаж и налога на добавленную стоимость является установление на региональном уровне для налога с розничных продаж таких же льгот, что и для налога на добавленную стоимость. Предприятия, не осуществляющие розничных продаж, будут уплачивать только НДС, а предприятия розничной торговли будут рассчитывать обязательства по налогу с продаж на основе аналогичных данных. С другой стороны, мы считаем нецелесообразным одновременное взимание налога на добавленную стоимость и налога с продаж, т.к. такая система приводит к значительному росту издержек на администрирование без какого-либо положительного воздействия на общую величину налоговых поступлений⁸⁵.

⁸⁴ См.: Parkinson D.A. *"Value Added Tax in the EEC"*, London: Graham & Trotman, 1981, p.38

⁸⁵ Следует, однако, отметить, что в Российской Федерации, где налог с продаж может взиматься в качестве альтернативы другим налогам, которые отменяются с введением налога с продаж, издержки на администрирование

Помимо аргументов "за" и "против" налога с продаж с точки зрения налогового администрирования следует рассмотреть экономические аспекты взимания этого налога – прежде всего, речь идет о распределении налогового бремени, а также о получателях выгод от расходования аккумулированных налоговых доходов бюджетной системой.

Как известно, сфера действия налога отлична от законодательно установленного круга плательщиков налога и включает совокупность индивидуумов, положение которых ухудшается в связи с введением налога. Если налогом облагаются товары, то бремя налога делится между продавцом (производителем) и покупателем товара, причем, если спрос на данный товар менее эластичен по цене, чем предложение, то суммарные потери потребителей товара, выраженные в терминах излишка потребителя, превысят снижение прибыли продавцов (изменение излишка производителя совпадает с изменением прибыли в долгосрочной перспективе, а также, если фирмы в результате введения налога не покидают рынок, и в краткосрочной). То есть в этом случае налоговое бремя покупателей превысит налоговое бремя продавцов. Обратная картина наблюдается, когда спрос эластичнее, чем предложение – в этом случае налоговое бремя продавца превысит налоговое бремя покупателей. При этом не имеет значения кто юридически является плательщиком налога⁸⁶.

последнего (вместе с НДС) могут быть ниже, чем аналогичные издержки для группы отменяемых налогов. В любом случае, более целесообразным нам представляется повышение ставки НДС как альтернатива введению налога с продаж, хотя при этом необходимо более тщательно урегулировать вопросы межбюджетных отношений, т.к. НДС является федеральным налогом.

⁸⁶ Следует сделать оговорку, когда мы говорим об эквивалентности налогов. Если налоги на товары специфические, то налог на продавца

Однако сфера действия налога включает индивидуумов, а не юридических лиц. Налоговое бремя продавца (предприятия) далее распределится между продавцами используемых в производстве факторов, в том числе, собственниками предприятия, и, что очень важно, работниками предприятия. Доля налогового бремени, которая придется на каждое из перечисленных лиц, зависит опять же от соотношения эластичности спроса и предложения используемого фактора производства. Другими словами, вопреки распространенной точке зрения о том, что бремя уплаты косвенных налогов полностью ложится на потребителей, распределение налогового бремени для любого налога зависит от соотношения ценовых эластичностей спроса и предложения налогооблагаемого товара и используемых в его производстве факторов.

Здесь нелишне упомянуть, что налог с продаж и налог на добавленную стоимость, если взимаются с одних и тех же товаров по эквивалентным ставкам, имеют одинаковую сферу действия, хотя круг юридических плательщиков у них различен⁸⁷.

Если говорить о налоге с продаж, который предусмотрен законодательством Российской Федерации, то товары, на которые он распространяется, являются преимущественно това-

идентичен в смысле экономических последствий налогу на покупателя с такой же ставкой. При адвалорных налогах идентичность обеспечивается, если $\tau = t/(1+t)$, где τ – ставка налога с налоговоключающей базой (то есть налога на суммы, уплачиваемые покупателем), а t – ставка налога с налоговоисключающей базой (то есть когда базой является выручка продавца).

⁸⁷ Мы здесь предполагаем, что уклонения от налогообложения нет. Если принимать во внимание уклонение, то бремя того налога, от которого больше возможностей уклониться будет ниже, причем это снижение переместится на всех, входящих в сферу действия налога.

рами с высокой эластичностью спроса по доходу⁸⁸, а значит, даже в тех случаях, когда у них мало субституттов, их эластичность спроса по цене довольно велика. Поэтому должно наблюдаться заметное перемещение налогового бремени на производителей и далее, на собственников используемых факторов, в том числе на работников, производящих продукт.

Однако поступления от налога используются в интересах жителей того региона, в бюджет которого он поступает. В отличие от налога на добавленную стоимость, 15% совокупных поступлений которого в отношении каждого товара (услуги) распределяются между бюджетами регионов, где зарегистрированы производители как конечного, так и промежуточных товаров, налог с продаж поступает в бюджет того субъекта Федерации, где осуществляются розничные продажи (или продажи за наличный расчет), то есть выгоды от использования налоговых доходов достаются в большей степени покупателям товаров (жителям региона, в бюджет которого поступают доходы от налога продаж), а налоговое бремя, по крайней мере отчасти, ложится на тех, кто участвует в производстве облагаемых налогом товаров (возможно, на жителей других регионов).

Таким образом, издержки взимания налога с продаж (по крайней мере, в его нынешнем виде) превышают выгоды от его введения как с точки зрения налогового администрирования, так и анализа экономического эффекта его взимания.

⁸⁸ Или, что более точно, он не распространяется на товары с низкой эластичностью спроса на товары – продукты питания и товары первой необходимости

1.4. НДС и акцизы

Обычно налог на добавленную стоимость начисляется на цену товара с учетом импортных пошлин и акцизов⁸⁹. В принципе, возможно начисление НДС на цену без учета пошлин и акцизов, но принимая во внимание, что последние начисляются на более ранней стадии производственно-коммерческого цикла, расчет НДС с цены, не включающей (пошлины и акцизы), является более сложным с административной точки зрения. По этой причине, гораздо легче начислять НДС на цену, содержащую в себе акцизы и таможенные пошлины, а ставки последних устанавливать с учетом НДС — обычно при введении НДС ставки акцизов меняют таким образом, чтобы относительная розничная цена подакцизных товаров с учетом акцизов и НДС не изменилась⁹⁰.

Подакцизными товарами, как правило, являются алкогольные и табачные продукты, бензин и автомобили, причем акцизы на первые две группы товаров (алкоголь и табак) регрессивны, тогда как на последние — прогрессивны. Если правительство желает ввести прогрессивный косвенный налог, то предпочтительным вариантом является использование акцизов, нежели усложнение структуры НДС.

Преимущество использования акцизов как альтернативы множественным ставкам НДС заключается, прежде всего, в разделении механизмов сбора налога. Как правило, акцизы уплачиваются на производственном этапе сравнительно небольшим количеством производителей. За уплатой налога

⁸⁹ См.: A.Tait *"Value Added Tax: International Practice and Problems"*, IMF, p. 45

⁹⁰ Подробнее см.: Ferron M.J. *"Issues in Excise Taxation"* // Fiscal Issues in South-East Asia, ed. by P.Shome, Singapore: Oxford University Press, 1986, pp.25-50

осуществляется контроль как с учетной, так и с "физической" точек зрения, что обеспечивает хорошую собираемость и устойчивость поступлений данного налога. Таким образом, вместо использования в целях повышения прогрессивности налоговой системы НДС со сложной системой его администрирования, более рациональным является взимание акцизов независимо друг от друга. Показательным примером подобной налоговой системы служит Япония, где акцизами облагаются 18 товарных групп помимо четырех перечисленных (спички, чай, кофе, сахар, специи, звукозаписи, электроэнергия и т.д.). Вместе с тем, налоговые проверки по НДС могут дополнять налоговые проверки по акцизам, т.е. возможен совместный налоговый контроль.

2. Макроэкономические и учетные подходы к определению базы налога на добавленную стоимость

Возможны три варианта налога на добавленную стоимость с экономической точки зрения, качественные различия между которыми исходят из расчета ВВП с точки зрения доходных и расходных компонент системы национальных счетов⁹¹. Валовой внутренний продукт (*GDP*) по расходам состоит из конечного потребления домашних хозяйств (*C*), валовых инвестиций (*I*), конечных государственных незарплатных расходов на товары и услуги (*G_c*), государственных расходов на выплату заработной платы (*G_w*) и сальдо по счету текущих операций платежного баланса, которое можно представить в виде разницы между экспортом и импортом товаров и услуг (*X-M*):

$$GDP = C + I + G_c + G_w + (X - M).$$

⁹¹ См.: Н.Н.Зее "Value-Added Tax"// Tax Policy Handbook, P.Shome, ed., IMF, 1995, p.86

В то же время, можно определить валовой внутренний доход как сумму доходов от факторов производства (зарплата, прибыль, процентные платежи), которую обычно называют добавленной стоимостью (V), и амортизации (D). Таким образом:

$$GDI = V + D.$$

Последнее равенство может быть выражено как в ценах каждого фактора (т.е. за исключением косвенных налогов без ценовых субсидий на отдельные товары), так и в рыночных ценах (включая косвенные налоги без субсидий). Рассмотрим далее три варианта налога на добавленную стоимость.

С использованием первого варианта НДС – налога, взимаемого с продукта (*product-type VAT*), – который обозначим как **P-VAT**, налогообложению подвергаются все расходы (за исключением государственных расходов на заработную плату, не подлежащих обложению при любом варианте НДС) в составе ВВП, если налог взимается по принципу страны происхождения, или расходы с поправкой на сальдо по счету текущих операций — в случае взимания налога по принципу страны назначения. Предположим, что НДС взимается по ставкам страны происхождения, т.е. экспортируемые товары и услуги, произведенные внутри страны, подлежат обложению налогом, а импортируемые – не подлежат. В таком случае базу налога можно выразить как:

$$\text{Base}_{P-VAT} = GDP - G_w = C + I + G_c + (X - M).$$

Валовые расходы на инвестиции, являющиеся частью базы первого варианта НДС, отражают совокупные расходы на товары капитального характера в течение определенного периода времени. Часть этих расходов используется на компенсацию стоимости основных фондов, закупленных в предшествующие периоды времени, т.е. – на их амортизацию. Несмотря на то что амортизационные отчисления фактически

представляют собой бухгалтерские проводки, но не реальные экономические операции, они оказывают влияние на расчетную величину прибыли, а, следовательно, – и на добавленную стоимость предприятий. Вторым вариантом НДС — налог, взимаемый с дохода (*income-type VAT – I-VAT*), — взимается с чистых расходов на инвестиции (валовых расходов за исключением амортизации). Базу такого налога можно выразить как:

$$Base_{I-VAT} = GDP - G_w - D = C + (I - D) + G_c + (X - M).$$

Исходя из расчета ВВП по доходам базу налога можно также записать как:

$$Base_{I-VAT} = GDI - G_w - D = V - G_w.$$

Последнее выражение показывает, что базой второго варианта НДС является сумма доходов от факторов производства за исключением государственных расходов на заработную плату.

Если установить, что кроме амортизации, не подлежат налогообложению инвестиционные расходы, направленные на прирост стоимости основных фондов, из базы налога на добавленную стоимость должны быть полностью исключены расходы инвестиционного характера. В результате, базой такого варианта налога (налога с учетом основных фондов, *capital goods VAT – C-VAT*) будет:

$$Base_{C-VAT} = GDP - G_w - I = C + G_c + (X - M).$$

Из приведенного описания видно, что наиболее широкая налогооблагаемая база возникает при использовании первого варианта НДС, а наиболее узкая — последнего. Применение налога на добавленную стоимость, взимаемого с совокупного продукта, имеет, тем не менее, высокую экономическую цену. С использованием такого варианта налога возникает каскадный эффект, т.к. амортизация, как часть стоимости основных фондов, переносимая на затраты в будущем, не вычитается из налогооблагаемой базы и подлежит повторному налогообло-

жению. Таким образом, при обложении налогом всех приобретаемых основных фондов, без предоставления льготы по амортизации, возникает дестимулирующий эффект в отношении инвестиций. Подобные же проблемы, хотя и в меньшей степени, возникают при использовании второго варианта НДС.

Таким образом, несмотря на то что база обложения для третьего варианта налога на добавленную стоимость являются самой узкой среди возможных вариантов, будучи общим налогом на потребление, такой налог не вызывает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера и является экономически нейтральным. Вследствие этого, такой вариант широко распространен в странах, использующих НДС, хотя его применение требует относительно высоких ставок для достижения заданного уровня государственных доходов⁹².

Следует также отметить, что при исключении из базы налога чистого экспорта товаров и услуг (при переходе на уплату НДС по принципу страны назначения) база третьего варианта налога сокращается до $C + G_c$, т.е. становится эквивалентной показателю розничных продаж. Другими словами, с точки зрения конечного результата третий вариант НДС, взимаемый по принципу страны назначения, не отличается от налога с розничных продаж, хотя администрирование и механизмы сбора этих налогов носят принципиально различный характер.

Существует важное различие между НДС на потребление (третий вариант) и НДС на доход (второй вариант). Налог на

⁹² Следует отметить, что для мобилизации дополнительных доходов часто используется включение в базу НДС части расходов капитального характера. При использовании метода начислений и учета по счетам-фактурам это достигается, например, путем распространения кредита по приобретенным основным фондам на несколько последующих периодов.

добавленную стоимость с доходной базы при корректном измерении амортизации является налогом на экономическую ренту. Другими словами, взимание налога на доходную базу и на базу потребления приведет к одинаковым результатам только в случае отсутствия возрастающей отдачи от масштабов (которая приводит к существованию экономической ренты). На практике НДС на доход почти не используется, т.к. во всех странах, применяющих НДС, существуют налоги на прибыль и на доход физических лиц. Использование в этом случае доходной базы для налога на добавленную стоимость привело бы к двойному налогообложению ее части.

С точки зрения бухгалтерского учета существует четыре варианта расчета обязательства по налогу на добавленную стоимость. Если установить, что базой налога являются сумма прибыли (p) и фонда оплаты труда (w) или разность между продажами (o) и покупками (i), а налог взимается по ставке t , то к одинаковой величине обязательства (VAT) приведут следующие способы⁹³:

- 1) Прямой аддитивный метод (или балансовый метод):

$$VAT = t(p + w).$$

- 2) Косвенный аддитивный метод, названный так, потому что при его использовании не происходит расчета добавленной стоимости, а сразу рассчитывается сумма налоговых обязательств:

$$VAT = tp + tw.$$

- 3) Прямой метод вычитания (иногда также называется налогом на трансферты предприятия (*business transfer tax*):

$$VAT = t(o - i).$$

⁹³ См.: A.Tait "Value Added Tax: International Practice and Problems", IMF, p. 4

4) Косвенный метод вычитания (метод возмещения, счетов-фактур):

$$VAT = t_o - t_i.$$

Подавляющее большинство стран мира, использующих налог на добавленную стоимость, рассчитывают налоговые обязательства по нему с применением метода возмещения (косвенного метода вычитания)⁹⁴. Для этого существуют следующие причины⁹⁵: во-первых, при использовании этого метода возникновение налоговых обязательств тесно связано с моментом осуществления экономической операции, а счет-фактура является документальным подтверждением таковой; во-вторых, применение такого метода облегчает налоговый контроль и позволяет устраивать перекрестные проверки; в-третьих, только при таком методе возможно взимание НДС по нескольким ставкам, а в-четвертых, метод возмещения предполагает, что можно использовать любой налоговый период, в то время как методы бухгалтерского баланса позволяют исчислять налоговые обязательства только за период сдачи бухгалтерской отчетности, что является их основным недостатком.

Примером взимания НДС на основе балансового метода является система НДС в Японии, где указанный налог был введен 1 апреля 1989 года. Единственным преимуществом применения бухгалтерской отчетности в целях расчета обязательств по НДС является использование тех же документов, что и для расчета налога на прибыль, что приводит к снижению расходов на налоговое администрирование. Таким образом, модельной системой НДС для всего мира стал фактурный метод возмещения, приме-

⁹⁴ Бенин и Мавритания используют прямой метод вычитания.

⁹⁵ См.: A.Tait, ed. *"Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues"*, IMF, p. 5

няющийся в странах Европейского Союза. Формально фактурный метод применяется и в Российской Федерации, т.е. заполнить налоговую декларацию по НДС возможно с использованием только счетов-фактур. Однако определенные положения налогового законодательства не позволяют обойтись без данных бухгалтерского баланса при составлении отчета по налогу на добавленную стоимость для некоторых коммерческих операций.

3. Взимание НДС по методу возмещения (фактурному методу) и методу вычитания. Сравнительный анализ.

Ниже мы проведем сравнительный анализ двух методов взимания НДС с помощью числового примера, который рассматривает трехступенчатый производственный процесс (производитель-оптовик-розничный продавец), причем добавленная стоимость на каждом этапе составляет 100 единиц, а налог взимается по ставке 10 процентов.

Метод возмещения (счетов-фактур). При уплате налога согласно данному методу требуется, чтобы сумма НДС указывалась отдельной строкой в каждом счете-фактуре. Общая сумма обязательства налогоплательщика перед государственным бюджетом в этом случае определяется как разница между НДС, уплаченным при покупках, и НДС, полученным от реализации.

Результаты расчетов представлены в Таблице 2.

ТАБЛИЦА 2

Различные варианты взимания НДС по методу возмещения

Этапы производ- ственно- коммерческого цикла	Производитель	Оптовик	Розничный прода- вец	Общая сумма НДС	Розничная цена с НДС
<i>А. Все предприятия являются плательщиками налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	300		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	200		
3. НДС уплаченный	10	20	30		
4. НДС полученный	0	10	20		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	10	30	330
<i>Б. Розничный продавец облагается по нулевой ставке</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	300		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	200		
3. НДС уплаченный	10	20	20		
4. НДС полученный	0	10	0		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	-20	0	300
<i>В. Розничный продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	320		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	200		
3. НДС уплаченный	10	20	-		
4. НДС полученный	0	10	-		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	-	20	320
<i>Г. Оптовый продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	310		
2. Покупки (без учета НДС)	0	100	210		
3. НДС уплаченный	10	-	31		
4. НДС полученный	0	-	-		
5. Чистые обязательства по НДС	10	-	31	41	341

Источник: Н.Н.Зее "Value-Added Tax" // Tax Policy Handbook, IMF, 1995

Расчеты по общему варианту фактурного метода взимания НДС (т.е. плательщиками налога по одним и тем же ставкам выступают все участники производственно-коммерческого цикла) приведены в разделе А Таблицы 2. Из таблицы видно, что итогов-

вую сумму налога уплачивает потребитель, т.к. розничная цена товара с учетом НДС составляет 330 ед., а остальные предприятия выступают только в качестве агентов по сбору налога.

При обложении налогом по нулевой ставке (см. раздел Б Таблицы 2) предприятие не включает НДС в цену реализации, но может требовать возмещение по уплаченному налогу. Из таблицы видно, что при обложении розничного продавца по нулевой ставке сумма возмещения в точности равна сумме налога, уплаченного производителем и оптовым продавцом на ранних этапах производственно-коммерческого цикла. В результате нулевой ставки НДС на конечного потребителя не ложится налоговое бремя, и розничная цена товара равна произведенной добавленной стоимости без налога.

Из полученного результата относительно применения нулевой ставки следуют два вывода: во-первых, обложение продавца налогом по нулевой ставке позволяет эффективно устранить суммы налога, уплаченные на более ранних стадиях производственно-коммерческого цикла. Во-вторых, можно установить, что в случае применения метода возмещения эффективной ставкой налога является та, которая применяется к товару на последней стадии цикла — стадии конечных продаж, даже если на ранних этапах товар облагался НДС по иным ставкам. Обращаясь к приведенному примеру, можно показать, что в случае, если розничный продавец подлежал налогообложению по ставке 5% (при ставке 10%, применяемой к производителю и оптовому продавцу), сумма кредита по НДС составила бы 15 единиц, общая сумма налога — 5 единиц и розничная цена товара — 315 единиц.

Аналогично применению нулевой ставки, предприятие, освобожденное от уплаты НДС, не включает налог в цену реализации отдельной строкой, но в то же время, оно не имеет права требовать возмещения сумм НДС, уплаченных при приобретении сырья и материалов. Раздел В Таблицы 2 содержит пример

уплаты НДС в случае, если розничный продавец освобожден от уплаты налога — он уплатил 20 единиц налога в цене своих покупок, но не получает кредит на эту сумму. Общая сумма налога, поступившая в бюджет, в данном случае будет равна 20 единицам, из которых 10 ед. внес производитель и 10 ед. — оптовый продавец. Отсюда можно сказать, что по сравнению с первым вариантом (когда все участники цикла подлежали налогообложению по ставке 10%), освобождение розничного продавца от уплаты налога приводит к снижению объема собираемого налога, а, следовательно, — и налогового бремени на конечного потребителя — на 10 единиц, то есть на 10% добавленной стоимости розничного продавца.

В противоположность освобождению от уплаты НДС предприятия, осуществляющего конечные продажи, что, как показано в разделе В Таблицы 2, эквивалентно вычитанию его добавленной стоимости из базы общего НДС, льготирование предприятий, находящихся на предшествующих этапах производственно-коммерческого цикла, имеет при взимании налога с помощью метода возмещения совершенно иной эффект. В разделе Г Таблицы 2 представлена ситуация, когда оптовый продавец освобожден от уплаты НДС.

Оптовый продавец, имея льготу по уплате налога, не имеет права требовать кредита по уплаченному НДС в сумме 10 единиц. В результате, он компенсирует свои потери путем установления более высокой, чем в предыдущих случаях, цены реализации — 210 ед. вместо 200 ед. Далее, вследствие того, что оптовый продавец не включает НДС в цену реализации, налоговые обязательства розничного продавца становятся равны 31 единице, то есть 10% к цене конечной реализации. Общая сумма налога, поступившая в государственный бюджет в результате такого льготирования возрастает до 41 единицы.

Видно, что по сравнению с первым случаем взимания налога, освобождение оптовика от уплаты НДС приводит к увеличению поступлений налога на 11 единиц и росту налоговой базы на 110 единиц. Происходит это вследствие того, что такого рода льготирование, разрывая последовательность предоставления кредита по НДС, не только позволяет перекладывать добавленную стоимость освобожденного предприятия на следующие этапы производственно-коммерческого цикла, где она входит в базу обложения НДС, но и приводит к двойному обложению добавленной стоимости предприятий, предшествующих освобожденному, на поздних этапах цикла. В результате, подобный эффект двойного налогообложения добавленной стоимости аналогичен каскадному эффекту, вызываемому налогом с оборота. В приведенном примере двойному налогообложению подвергается добавленная стоимость производителя, что является причиной 10 единиц роста налоговых поступлений. Оставшаяся единица — результат взимания налога с уже уплаченных налоговых платежей.

Метод вычитания. Особенность данного метода исчисления налога на добавленную стоимость заключается в том, что налоговые обязательства предприятия определяются путем применения соответствующей налоговой ставки к разнице между суммой его валовых продаж (включая НДС) и валовых затрат (включая НДС). Таким образом, в отличие от метода возмещения, объем уплаченного налога по каждой операции не требуется указывать в сопровождающем эту операцию счете-фактуре.

В Таблице 3 приведен пример расчета НДС по методу вычитания при различных вариантах ставок налога и предоставления льгот. Участники производственно-коммерческого цикла, ставка налога и суммы добавленной стоимости здесь аналогичны предыдущему иллюстративному примеру.

ТАБЛИЦА 3

Различные варианты взимания НДС по методу вычитания

Этапы производ- ственно- коммерческого цикла	Производитель	Оптовик	Розничный прода- вец	Общая сумма НДС	Розничная цена с НДС
<i>А. Все предприятия являются плательщиками налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	320		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	230		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	220	330		
4. База НДС	110	110	110		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	10	30	330
<i>Б. Розничный продавец облагается по нулевой ставке</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	300		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	220		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	220	300 ¹		
4. База НДС	110	110	-220		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	-20	0	300
<i>В. Розничный продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	320		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	220		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	220	320		
4. База НДС	110	110	-		
5. Чистые обязательства по НДС	10	10	0	20	320
<i>Г. Оптовый продавец освобожден от уплаты налога</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	210	310		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	210		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	210	320		
4. База НДС	110	-	110		
5. Чистые обязательства по НДС	10	0	10	20	320

Этапы производ- ственно- коммерческого цикла	Производитель	Оптовик	Розничный прода- вец	Общая сумма НДС	Розничная цена с НДС
НДС					
<i>Д. Оптовый и розничный продавцы облагаются по нулевой ставке</i>					
1. Продажи (без учета НДС)	100	200	282		
2. Покупки (с учетом НДС)	0	110	200		
3. Продажи (с учетом НДС)	110	200	282		
4. База НДС	110	-110	-200		
5. Чистые обязательства по НДС	10	-10	-18	-18	282

¹⁾ В налоговых целях розничные продажи принимаются равными нулю.
Источник: Н.Н.Зее "Value-Added Tax" // Tax Policy Handbook, IMF, 1995

Предваряя анализ различных вариантов льготирования при исчислении НДС с помощью метода вычитания, следует отметить, что в строке —Продажи(без учета НДС)”, указывается цена реализации на каждом этапе производственно-коммерческого цикла за исключением НДС, взимаемого только на этом этапе, но не на предшествующих этапах. Также следует указать на то, что налоговая база в данном случае рассчитывается с учетом налога, т.е. ставка налога равна 9,1%, что эквивалентно 10% при расчете налога на основе базы за исключением НДС.

Как можно увидеть из раздела А Таблицы 3, где приводится пример одинакового обложения налогом всех участников производственно-коммерческого цикла, результат взимания НДС по методу вычитания аналогичен результату, полученному ранее с помощью метода возмещения: сумма налога, собираемая на каждом этапе, составляет 10 единиц, но бремя нало-

га полностью несет конечный потребитель (с учетной точки зрения).

Как и в случае исчисления налога по методу возмещения, применение метода вычитания позволяет устранить всю сумму уплаченного ранее налога из розничной цены товара, если розничный продавец облагается по нулевой ставке. В разделе Б Таблицы 3 показано, что достигается такой результат путем обнуления в учетных целях своих продаж конечным продавцом, после чего он получает право на возмещение в сумме ранее уплаченного налога. По этой причине конечный потребитель не несет (или по крайней мере, не должен нести) никакого налогового бремени.

При освобождении розничного продавца от уплаты налога на добавленную стоимость, он не несет обязательств по расчету налоговой базы (т.к. он не имеет права на кредит по НДС) и не включает НДС в цену реализации. В итоге, цена конечной реализации состоит из суммы затрат включая уплаченный НДС и добавленную стоимость розничного продавца. Общее налоговое бремя на конечного потребителя уменьшается, по сравнению с первым вариантом, на 10 единиц. Такое уменьшение в точности соответствует сжатию налоговой базы вследствие исключения из нее добавленной стоимости конечного продавца. Полученный в результате общий налоговый платеж и его распределение равны аналогичным результатам расчетов по методу возмещения.

В противоположность методу возмещения, когда разрыв в последовательности предоставления кредита по НДС влечет за собой эффект двойного налогообложения, освобождение оптового продавца от уплаты налога в рамках метода вычитания не приводит к каскадному эффекту. Достигается это за счет того, что при использовании метода вычитания налоговая база рассчитывается на каждом этапе производственно-коммерческого

цикла как разница между реализацией и затратами, за счет чего добавленная стоимость не может быть сдвинута на последующие этапы для повторного налогообложения. Из раздела В Таблицы 3 видно, что освобожденный от уплаты НДС оптовик не включает налог в цену реализации (210 ед. — сумма затрат 110 ед. и добавленной стоимости 100 ед.). В то же время база розничного продавца для уплаты НДС не может включать добавленную стоимость производителя и оптового продавца, т.к. в целях ее расчета из объема конечной реализации полностью вычитаются затраты, включающие стоимость, добавленную на предыдущих этапах.

Таким образом, освобождение этапов производственно-коммерческого цикла от уплаты НДС при использовании метода вычитания всегда позволяет удалить стоимость, добавленную на льготируемом этапе, из совокупной базы налога независимо от того, какое место в производственно-коммерческом цикле занимает освобождаемый этап.

Характерной особенностью метода возмещения является отсутствие разрыва в последовательности предоставления кредитов по НДС в случае применения нулевой ставки независимо от этапа производственно-коммерческого цикла, на котором налог взимается по нулевой ставке, и от частоты применения нулевой ставки в полном цикле. Метод вычитания отличается от метода возмещения тем, что в результате обложения по нулевой ставке двух и более этапов производственно-коммерческого цикла налоговая база сокращается на величину, большую чем предусмотрено сокращением ставки.

В разделе Д Таблицы 3 представлена ситуация, когда операции как оптового, так и розничного продавцов облагаются НДС по нулевой ставке. Применение нулевой ставки к операциям оптовика производит ожидаемый эффект: плательщик получает возмещение в 10 единиц в целях компенсации суммы

налога, уплаченного производителю. Более того, он не включает НДС в цену реализации товара розничному продавцу. Тем не менее, розничный продавец, будучи облагаемым по нулевой ставке, вправе потребовать возмещения НДС в составе цены приобретения товара, что составляет 18 единиц или 9,1% от 200 единиц покупки. В приведенном примере льгота, предоставленная розничному продавцу в виде возмещения уплаченного НДС, полностью переходит на конечного потребителя, который платит за товар 282 единиц, хотя только добавленная стоимость составляет 300 единиц. Налог на добавленную стоимость в данном случае превращается в субсидию.

Подобный парадоксальный результат подчеркивает следующий недостаток, присущий методу вычитания: при его использовании считается, что в цену реализации всех предприятий (за исключением освобожденных от уплаты НДС) входит налог на добавленную стоимость, даже если этот элемент цены был исключен путем применения нулевой ставки (или обманом) на каком-либо из этапов производственно-коммерческого цикла. По этой же причине взимание НДС по методу вычитания неприемлемо в случае множественности ставок налога на разные товары и услуги, т.к. ставка налога, включенного в стоимость затрат, будет приниматься равной ставке обложения реализации, даже если фактически эти ставки различны.

Исходя из проведенного сравнительного анализа взимания НДС по методу возмещения и методу вычитания, возможно сформулировать следующие выводы:

- 1) В случае применения единой ставки налога на добавленную стоимость, а также отсутствия освобождений от уплаты налога и нулевых ставок не имеет значения, какой из рассматриваемых методов использовать, а выбор того или иного метода является скорее вопросом администрирования, но не налоговой политики.

2) При существовании множественности ставок и льгот по уплате налога ни один из методов не позволяет полностью избежать связанных с этим недостатков и искажений, а выбор метода должен быть результатом анализа издержек и выгод для каждого из них.

3) Особенностью метода возмещения является нежелательность освобождения от уплаты НДС предприятий, находящихся на промежуточных этапах производственно-коммерческого цикла, т.к. это приводит к возникновению каскадного эффекта, что значительно сокращает выгоду от одного из главных преимуществ НДС перед налогом с продаж — устранения каскадного эффекта.

4) Использование метода вычитания не приводит к возникновению каскадного эффекта, но делает невозможным применение множественных ставок, а также ослабляет способность НДС предотвращать уход от уплаты налога.

Так как полностью совершенной системы налога на добавленную стоимость не существует, выбор метода взимания этого налога зависит от количества и качества несовершенств того или иного метода. Так, метод вычитания полностью исключен в странах с множественными ставками, хотя с другой стороны, принятие такого метода может послужить аргументом в пользу перехода к единой ставке налога. Также можно отметить, что при единой налоговой ставке и большом количестве льготлируемых товаров и услуг предпочтение следует отдать методу вычитания.

4. Принципы страны происхождения и страны назначения при взимании НДС

Сфера действия налога на добавленную стоимость в большей степени охватывает экономические операции или экономическую деятельность, чем субъектов экономической дея-

тельности. Поэтому для определения того, подлежит ли налогообложению внешнеэкономическая сделка, необходимо установить, на какой территории была осуществлена эта сделка – в случае осуществления операции на территории данного государства, указанная операция всегда подлежит обложению налога на добавленную стоимость. В тех же случаях, когда часть или некоторые элементы экономической операции были осуществлены за пределами территории государства, необходимо определить плательщика налога.

Существует два противоположных принципа косвенного налогообложения внешнеторговых операций (или принципов территориальности): принцип страны происхождения товара или услуги, либо принцип страны назначения. Как можно понять из названия, принцип страны происхождения предполагает налогообложение операции, стоимость товаров (услуг), передаваемых в рамках которой, была полностью или частично произведена внутри соответствующей юрисдикции, если указанные товары или услуги происходят с территории данной юрисдикции. С другой стороны, использование принципа страны назначения предполагает налогообложение экономических операций, если передаваемые товары или оказываемые услуги предназначены для потребления внутри страны. Другими словами, при введении режима страны происхождения НДС облагается добавленная стоимость, произведенная внутри страны, осуществляющей налоговое регулирование, а при использовании принципа страны назначения, происходит обложение налогом всех товаров и услуг, потребляемых внутри страны.

Очевидно, что в условиях закрытой экономической системы не имеет значения выбранный режим налогообложения. В открытой экономической системе различие двух режимов заключается в порядке обложения экспортных и импортных то-

варов: при использовании принципа страны происхождения НДС облагаются экспортируемые потоки, а при использовании принципа страны назначения налогообложению подлежат импортируемые товары и услуги.

При сравнительном анализе использования двух принципов обложения экспорта и импорта налогом на добавленную стоимость следует особо рассмотреть **вопросы таможенного контроля и оценки таможенной стоимости** налогооблагаемых товаров и услуг. Взимание НДС по обоим принципам требует налогового контроля в отношении товаров, пересекающих таможенную границу государства. При этом при применении принципа страны назначения не требуется специальных мер по контролю таможенной стоимости большинства импортируемых товаров, т.к. если импортер не является конечным потребителем ввозимого товара или услуги, занижение таможенной стоимости в конечном итоге не приводит к снижению поступлений налога вследствие компенсации на последующих звеньях производственно-коммерческого цикла⁹⁶.

В противоположность принципу страны назначения, уплата налога по принципу страны происхождения требует дополнительных мер по контролю декларируемой стоимости товаров и услуг при пересечении границы, т.к. завышение стоимости импортируемого товара приводит к увеличению сумм возмещения НДС, а заниженная стоимость экспорта не будет компенсирована на дальнейших этапах налогообложения.

Проведем сравнительный анализ воздействия применения двух принципов взимания НДС на некоторые макроэкономические показатели.

⁹⁶ Очевидно, что данное высказывание правомерно при адекватном налоговом контроле внутри страны

Распределение налоговой базы между странами. Выбор того или иного режима налогообложения экспортно-импортных товарных потоков оказывает значительное влияние на распределение налоговой базы между странами, состоящими в торговых отношениях, так как при использовании принципа страны происхождения добавленная стоимость экспортируемых товаров (услуг) является частью налоговой базы страны-экспортера, а при введении принципа страны назначения — экспорт увеличивает налоговую базу страны-импортера. Таким образом, применение принципа страны происхождения товара в условиях положительного сальдо (дефицита) торгового баланса приводит к увеличению (уменьшению) налоговой базы страны-экспортера, и наоборот — при использовании принципа страны назначения в условиях положительного сальдо торгового баланса приводит к уменьшению налоговой базы в стране-экспортере вследствие превышения сумм возврата НДС над налоговыми поступлениями от импорта.

Эффективность производства и потребления. В случае взимания налога по принципу страны назначения цены производителей на торгуемые товары в разных странах выравниваются в результате международной торговли⁹⁷ (т.к. ввозимый в страну товар освобожден от уплаты НДС в стране экспортера). Одновременно, при различных ставках НДС потребительские цены, а, следовательно, — и относительные цены торгуемых и неторгуемых товаров будут различными для каждой страны,

⁹⁷ Предполагается, что все торгуемые товары подлежат налогообложению, а неторгуемые — освобождены от уплаты налога.

приводя таким образом к неэффективности потребления в разных странах⁹⁸.

Если применяется принцип страны происхождения товара, потребительские цены на торгуемые товары в разных странах выравниваются, т.к. в цену любого импортируемого товара уже входит НДС, уплаченный в стране экспортера. С другой стороны, если в разных странах применяются различные налоговые ставки, то относительные цены производителей на торгуемые и неторгуемые товары будут различными для каждой страны, что влечет за собой неэффективность глобального производства⁹⁹.

Таким образом, выбор того или иного принципа налогообложения зависит от выбора между неэффективностью производства и потребления (в случае негармонизированных между собой налоговых ставок в разных странах).

Анализ международного опыта применения рассматриваемых принципов показывает¹⁰⁰, что подавляющее большинство государств, имеющих налог на добавленную стоимость, взимают его по принципу страны назначения товара. Для этого существует, по крайней мере, две основных причины. Во-первых, взимание налога в стране происхождения — принцип, при котором в цену импортируемого товара уже включен налог, уплаченный в стране экспортера — может привести к нежелательной налоговой конкуренции стран. Применение принципа страны назначения, напротив, гарантирует ввоз товара (услуги), не содержащего в цене уплаченного ранее НДС.

⁹⁸ См.: Gravelle J.G. *"Assessing a Value-Added Tax: Efficiency and Equity"* // Tax Notes, Tax Analysis (Arlington, Virginia), Vol.38 (March 7, 1988), pp.1117-1123

⁹⁹ См.: Campbell C. *"The International Aspects of a Cross-Border Tax System"* // International Tax Report, Ottawa: Department of Finance, June 18, 1987

¹⁰⁰ См.: *Tax Policy Handbook*, IMF, 1995, p.89

Второй причиной превалирования принципа страны назначения является то, что при таком режиме взимания налога, как уже рассматривалось выше, издержки, связанные с таможенным контролем, гораздо ниже издержек на оценку таможенной стоимости импорта, которые неизбежно возникают при взимании НДС по принципу страны происхождения товара.

Возможна модификация принципа страны происхождения товара или услуги, которая в литературе определена как **ограниченный принцип страны происхождения** (*restricted origin principle*) и применение которой целесообразно в странах, состоящих в таможенном или экономическом союзе, где таможенный контроль за торговлей между странами союза слаб или отсутствует по определению. В этом случае взимание НДС по принципу страны назначения неэффективно по причине отсутствия таможенного контроля, требующегося при этом режиме.

Если в государстве, состоящем в таможенном или экономическом союзе, вводится такой порядок уплаты НДС, когда налог по внешнеторговым операциям со странами-участницами союза взимается по принципу страны происхождения, а со всеми остальными странами — по принципу страны назначения, то считается, что в этом государстве действует ограниченный принцип страны происхождения при уплате НДС. По такому принципу организованы налоговые системы стран — бывших республик СССР, а также его применение предполагалось в странах Европейского Союза. Впоследствии Европейский Союз отказался от внедрения ограниченного принципа страны происхождения. В настоящее время, согласно решению Европейской Комиссии, в странах ЕС отменены фискальные границы: при ввозе товаров из одной страны — члена ЕС в другую импортер обязан представить декларацию в государственные налоговые (не таможенные) органы об упла-

те НДС в стране происхождения товара. Впоследствии импортер имеет право на вычет уплаченных ранее в стране происхождения сумм НДС из своих налоговых обязательств в стране назначения товара.

В условиях функционирования ограниченного принципа страны происхождения большое значение имеет гармонизация налоговых ставок в странах — участниках союза. При отсутствии единых ставок во всех странах проблема может быть частично решена путем организации механизма клиринговых платежей: импортер получает кредит по НДС (при взимании по методу возмещения) на сумму налога, уплаченного в стране экспортера, если она входит в таможенный союз. В конце определенного периода производится взаимный клиринг требований, а остатки подлежат погашению. В результате задача осуществления таможенного контроля возлагается на клиринговые структуры.

Необходимо также отметить, что подобный метод имеет свои недостатки, основной из которых заключается в создании стимулов для государств и экономических агентов занижать объемы экспорта и завышать объемы импорта. Также введение клиринговой системы не снимает проблемы унификации налоговых ставок — при значительном объеме приграничной розничной торговли, недополучение налоговых доходов вследствие различия в ставках может оказаться чувствительным для государственного бюджета. Третья трудность заключается в значительных различиях в ставках обложения акцизами в различных странах. Между тем акцизы входят в базу обложения НДС. Поэтому возникает необходимость гармонизации также ставок акцизов между странами сообщества.

При рассмотрении налогообложения внешнеторговых операций необходимо отметить, что его порядок не должен иметь в своей основе дискриминацию импортируемых товаров по

отношению к товарам, произведенным внутри страны, которая может проявляться в повышенных ставках НДС на импорт. Многие страны добровольно взяли на себя обязательства по предотвращению такого рода дискриминации. Подобные обязательства закреплены в статье III Генерального соглашения по тарифам и торговле, основная часть которой гласит: "Продукты, происходящие с территории одной из сторон Соглашения, импортируемые на территорию любой другой стороны Соглашения, не могут облагаться прямо или косвенно внутренними налогами или сборами в дополнение к тем, которые прямо или косвенно применяются к товарам, произведенных внутри страны¹⁰¹".

5. Вопросы налогообложения НДС операций с недвижимостью¹⁰²

Отдельное рассмотрение в настоящей работе проблем налогообложения недвижимого имущества обусловлено важностью теоретической дискуссии о сфере действия налога на добавленную стоимость, содержание которой изложено в разделе 1 настоящей главы. Напомним, что главная ценность земли, а также зданий и сооружений, состоит не в их качестве как товаров, а в их способности к оказанию услуг, использующихся в производстве или потреблении. Если недвижимость используется в производственных целях, то и услуги, источником которых является это имущество, не должны подлежать налогообложению. Налог на добавленную стоимость, упла-

¹⁰¹ См. текст Генерального соглашения по тарифам и торговле, подписанный в 1947 году.

¹⁰² Подробнее об обложении НДС операций с недвижимым имуществом см. в S.Cnossen *"VAT Treatment of Immovable Property"* // Tax Law Design and Drafting, pp.231-234, а также A.Tait *"Value Added Tax: International Practice and Problems"*, 1988

ченный при приобретении недвижимости, должен быть отнесен на уменьшение налоговых обязательств предприятия либо принят к возмещению из бюджета. В итоге, приобретение недвижимого имущества в производственных целях должно выводиться из-под налогообложения.

С экономической точки зрения аналогичным образом должно производиться налогообложение приобретения недвижимости, при помощи которой впоследствии предоставляются жилищные услуги. В теории идеальным способом взимания НДС с покупателей жилых помещений была бы их регистрация как поставщиков жилищных услуг потребителям. При этом потребителями таких услуг могут быть как третьи лица, которые приобретают эти услуги за плату, так и сам производитель, которые может предоставлять жилищные услуги себе как собственнику жилья.

Налогообложение подобных операции должно было бы производиться следующим образом. Зарегистрированный налогоплательщик, приобретающий пакет жилищных услуг в виде жилого помещения, уплачивает НДС на цену приобретения как потребитель и одновременно получает налоговый кредит в таком же размере как производитель жилищных услуг, который приобрел активы для осуществления производственной деятельности. В случае, если налогоплательщик предоставляет жилищные услуги третьему лицу (арендатору жилья), он должен взимать налог с суммы арендной платы. Арендатор, не будучи зарегистрированным в качестве плательщика НДС, не имеет возможности получить кредит по уплаченному налогу и несет бремя уплаты налога в полном объеме как потребители других товаров. Аналогично, в случае проживания собственника недвижимого имущества в принадлежащем ему помещении, собственник должен взимать налог со стоимости услуг по сдаче в аренду имущества самому себе. Это должно было бы

выражаться в периодической уплате в бюджет собственником/потребителем соответствующей суммы налога за вычетом НДС, уплаченного при ремонте или содержании имущества. Помимо зданий, подобный порядок должен использоваться при налогообложении земли как актива, оказывающего потребительские услуги.

Налогообложение рентных платежей приводит к получению выгод живущими в своих помещениях собственниками перед арендаторами жилья. Для достижения равенства (в рамках описываемой системы налогообложения) необходимо взимать НДС при реализации собственником своего жилья, т.к. реализация имущества собственником, сдающим свое имущество в наем, также подлежит налогообложению как реализация производственного актива. При исчислении налоговых обязательств должны приниматься к возмещению суммы НДС, уплаченные при приобретении, а также при ремонте и содержании имущества.

С юридической точки зрения, которая, напомним, состоит в рассмотрении налога на добавленную стоимость как налога на запасы, а не на потоки услуг, налогообложение должно производиться в случае осуществления потребительских расходов. Так, новые здания и сооружения должны облагаться НДС не ранее момента завершения строительства, а в случае последующей сдачи имущества в наем, на суммы арендной платы должен начисляться налог на добавленную стоимость с одновременным предоставлением кредита по налогу, уплаченному при приобретении имущества. Если имущество реализовано конечному собственнику, проживающему в данном имуществе, такая реализация признается конечной и кредит по уплаченному налогу не предоставляется. Взгляд на недвижимость как на капитализированную стоимость будущих услуг не имеет при таком подходе решающего значения.

На практике регистрация всех собственников жилья, проживающих в принадлежащем им имуществе, так же как и расчет вмененных сумм арендной платы, представляется очень проблематичным. Большинство стран не облагает НДС сумму арендной платы по сдаче жилой недвижимости собственником самому себе, а обложение подоходным налогом этих сумм если производится, то по пониженным ставкам. С политической точки зрения введение налогообложения вмененной ренты еще более сложно вследствие необходимости убеждения налогоплательщиков в отсутствии двойного налогообложения при одновременном взимании НДС и подоходного налога (либо налога на имущество).

С юридической точки зрения наилучшим вариантом налогообложения является обложение налогом недвижимости единственный раз – при ее первичной реализации. В дальнейшем собственники жилья являются освобожденными от уплаты НДС, т.е. не имеют права взимать налог с реализуемых ими жилищных услуг, а также относить на уменьшение налоговых обязательств суммы налога, уплаченные при ремонте и содержании недвижимости. Налогообложение нового жилья приводит к искажениям на потребительском рынке жилищных услуг, однако вносимые таким способом искажения на рынке производителей жилищных услуг достаточно малы.

До сих пор речь шла об услугах по сдаче в аренду жилых помещений. Если мы распространим последний из описанных режимов на коммерческие и производственные помещения, то с точки зрения минимизации искажений следует включить в базу налога услуги по сдаче в аренду имущества, используемого в производственных целях с предоставлением возможности получения налогового кредита на сумму НДС, уплаченного при приобретении имущества.

На практике проблема налогообложения недвижимого имущества может быть решена двумя способами, которые можно проиллюстрировать на примерах Канады, Новой Зеландии и Европейского Союза. В Канаде и Новой Зеландии продажа и аренда недвижимого имущества в целом подлежит налогообложению, однако плата за аренду жилья, так же как и вторичная продажа жилого имущества, освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость. Это означает, что под налогообложение попадает строительство, капитальный ремонт и содержание зданий, а также сдача в аренду нежилых помещений. Однако вторичная продажа жилья освобождена от уплаты налога только при условии, что продавец не относил суммы налога, уплаченные при приобретении данного имущественного комплекса на получение налогового кредита.

Вторым способом налогообложения недвижимости является закрепленный в Шестой директиве Европейского союза принцип освобождения от уплаты налога продажи и сдачи в аренду недвижимого имущества в целом, однако при этом налогообложению подлежит первичная продажа недвижимости, а также услуги по ремонту и содержанию существующего недвижимого имущества. В отличие от предыдущего метода, применение которого требует закрепленного в законодательстве широкого определения жилых помещений, метод, использующийся в странах ЕС, требует более узкого определения некоторых видов помещений, сдача которых в аренду подлежит налогообложению. Такими видами имущества являются гостиничные номера, кемпинги, платные автостоянки.

Любой подход к налогообложению недвижимого имущества должен предусматривать режим налогообложения операций с землей как с особым видом недвижимости. Как правило, операции по купле-продаже негородских земель производятся реже, чем в отношении зданий и сооружений, а сами земли по-

добного рода используются в основном в производственных целях. Законодательство Новой Зеландии освобождает от налогообложения все виды земель, в то время как Шестая директива ЕС включает операции с землями несельскохозяйственного назначения в состав налогооблагаемых операций¹⁰³.

Таким образом, анализ, проведенный в настоящем разделе, показал, что из существования двух различных взглядов на природу налога на добавленную стоимость происходят различные теоретические подходы к налогообложению недвижимого имущества. Из экономических аспектов НДС, заключающихся в необходимости налогообложения всего потребления, не ограничиваясь операциями с торгуемыми товарами и услугами, следует подход налогообложения недвижимости, который предписывает облагать налогом не операции по реализации недвижимого имущества, а услуги, которые это имущество оказывает в будущем. С другой стороны, юридический взгляд на природу НДС заключается в представлении о том, что НДС выплачивается в полной сумме в момент выхода товара или услуги из круга зарегистрированных плательщиков НДС, а стоимость недвижимого имущества, которая подлежит налогообложению при реализации есть капитализированная стоимость всех оказываемых в будущем услуг.

Очевидно, что воплощение на практике экономических взглядов на НДС не может быть реализовано, т.к. последний подразумевает, в том числе, налогообложение вмененной ренты при проживании собственника в принадлежащем ему жилье. Поэтому вторым наилучшим решением с точки зрения горизонтального равенства, нейтральности и применимости на практике является либо подход, предусматривающий полное

¹⁰³ Возможно, такое различие обусловлено разницей в обеспеченности землями несельскохозяйственного назначения в Новой Зеландии и ЕС

налогообложение коммерческой недвижимости, либо подход, основанный на освобождении большинства операций с недвижимостью от налогообложения. Хотя на первый взгляд разница между этими двумя подходами выглядит формальной, с точки зрения налогового администрирования лучшим является подход, основанный на широком списке льгот, чем на установлении круга операций, подлежащих налогообложению.

Как можно показать с помощью примеров, наиболее нейтральным порядком обложения налогом на добавленную стоимость недвижимого имущества является обложение строительства, всех форм арендной платы, а также операций по реализации недвижимости по стандартной ставке, т.к. пониженные ставки вызывают искажения и приводят к сложностям налогового администрирования. С точки зрения нейтральности важно, чтобы арендная плата и операции по реализации недвижимости облагались по единой ставке.

6. Ценовые эффекты НДС

Степень влияния налога на добавленную стоимость (как, впрочем, и других налогов) на уровень цен, достаточно сложно оценить эмпирическим путем. Во многих случаях применение НДС сопровождается массой иных факторов, оказывающих разнонаправленное влияние на уровень как оптовых, так и розничных цен. Например, введение НДС в некоторых странах совпало с нефтяными шоками 1972/73 и 1976 гг. (Ирландия – 1972 г., Австрия, Боливия, Италия, Великобритания – 1973 г., Гондурас, Израиль, Перу – 1976 г.), что сделало невозможным

выделение эффекта НДС из общих изменений цен, вызванных ростом мировых цен на нефть¹⁰⁴.

Обычным возражением против введения НДС является его предполагаемое положительное влияние на уровень цен (инфляционное воздействие — *inflationary impact*) даже в том случае, если с его помощью предполагается заменить один или несколько иных налогов при сохранении доходов бюджета на прежнем уровне. Сторонники такой точки зрения исходят из того, что налогооблагаемая база для НДС, как правило, намного шире, чем база тех налогов, которые он призван заменить — откуда следует, что многие товары, не подлежащие обложению при старой налоговой системе, войдут в базу НДС. Правомочность такого утверждения зависит от интерпретации понятия «инфляционное воздействие».

Если понимать «инфляционное воздействие» как продолжающееся увеличение уровня инфляции в стране, то очевидно, что гипотеза об инфляционном воздействии НДС неверна. Введение в действие налога на добавленную стоимость (как и любого другого налога) не может привести к сколько-нибудь продолжительному росту уровня цен. Если же «инфляционное воздействие» интерпретировать как одномоментный рост уровня цен, то инфляционный характер НДС не определен и зависит от множества факторов.

Считается, что если при прочих равных условиях уровень государственных доходов не меняется с введением НДС, налог не оказывает влияние на общий уровень цен, т.к. в этом случае совокупный спрос остается неизменным. По аналогии: если после введения налога доходы бюджета выросли (понизились),

¹⁰⁴ См.: Tanzi V. "Taxation and Price Stabilization" // Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode, ed. by S.Cnossen, Amsterdam: North-Holland, 1983

то введение НДС оказывает отрицательное (положительное) влияние на общий уровень цен, т.к. подобные решения относятся к арсеналу мер ограничительной (экспансионистской) фискальной политики. Тем не менее, существуют два довода в противовес приведенным заключениям: во-первых, они отрицают возможное влияние НДС на совокупное предложение, а во-вторых, не учитывают, что инфляция измеряется с помощью уровня цен, а оценка изменения уровня цен обычно основывается на индексах цен (ИПЦ) с исторически сложившимися весами. Рассмотрим эти аспекты подробнее.

Как уже упоминалось выше, гипотеза об отсутствии влияния НДС на уровень цен при компенсирующем характере этого налога основана на предположении, что введение НДС не оказывает воздействия на совокупное предложение, а значит, — предполагается, что бюджетное ограничение для частного сектора остается неизменным. В то же время, если введение НДС приводит к уменьшению искажений в эффективности производства по сравнению со старой налоговой системой (что наиболее вероятно, так как именно это соображение является основным аргументом в пользу введения НДС), то замена налога приведет к увеличению совокупного предложения, что окажет понижающее воздействие на уровень цен даже в случае сохранения прежнего уровня государственных доходов.

Замена некоторых существующих налогов налогом на добавленную стоимость практически всегда приводит к изменению структуры относительных цен в экономике независимо от того, сохранились ли государственные доходы на прежнем уровне. Для отсутствия ценового эффекта необходимо, чтобы структура расходов частного сектора изменилась одномоментно и таким образом (в рамках существующего совокупного бюджетного ограничения), чтобы не оказать влияния на общий уровень цен. Обычно уровень цен измеряется, исходя из како-

го-либо общепринятого индекса цен — например, ИПЦ. Но вследствие того, что подобные индексы строятся на основе исторически зафиксированных весов, расчеты на их основе не в состоянии охватить равновесные изменения структуры расходов, необходимые для отслеживания ценового эффекта. Таким образом, до тех пор пока измерения сдвигов общего уровня цен будут основываться на индексах цен с фиксированными весами, направление движения индекса после введения налога заранее непредсказуемо и зависит только от структуры изменения относительных цен¹⁰⁵. Можно показать, что ценовой эффект замены налога с продаж налогом на добавленную стоимость варьирует и может принимать как положительные, так и отрицательные значения в зависимости от конструирования индекса цен¹⁰⁶.

7. Проблемы установления ставок налога на добавленную стоимость

При анализе налога на добавленную стоимость особое внимание следует обратить на его ставку, а точнее, — на проблему количества ставок НДС, практические и теоретические аспекты решения этой проблемы.

Основное правило установления количества ставок можно сформулировать следующим образом: количество ставок НДС должно находиться на уровне, минимальном для удовлетворения пожеланий политиков¹⁰⁷. С точки зрения налогового администрирования предпочтительнее единая ставка. С точки

¹⁰⁵ См.: Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. *"The Economic Impact of the Introduction of VAT"*, Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982, p.95

¹⁰⁶ См. Zee H.H. *"Value Added Tax"* // Tax Policy Handbook, pp. 90-92

¹⁰⁷ См.: A.Tait *"Value Added Tax: International Practice and Problems"*, 1988, p.42

зрения политиков, налогоплательщики легче воспримут налог на добавленную стоимость в случае, если товары, потребляемые низкодоходными слоями населения, будут облагаться по более низким ставкам, чем товары, потребляемые высокодоходными домохозяйствами. Другими словами, необходимо установить три ставки НДС: пониженную, стандартную и повышенную. Между тем, можно показать, что при увеличении количества ставок налога издержки администрирования возрастают в гораздо большей степени при отсутствии дополнительных доходов¹⁰⁸.

Так, для администрирования простейшего НДС (единая ставка, нулевая ставка и несколько освобождений от уплаты) от каждого налогоплательщика требуется по меньшей мере 9 информационных позиций: стоимость продаж по двум ставкам, стоимость освобожденных продаж, стоимость покупок по двум ставкам, обязательства по НДС к уплате и к возмещению по двум ставкам. Для взимания НДС по трем ставкам (за исключением нулевой) требуется минимум 17 информационных позиций. При увеличении числа ставок усложняются налоговые декларации, что приводит не только к росту вероятности совершения ошибок, но и создает дополнительные возможности для уклонения.

Помимо приведенного аргумента в пользу сокращения числа ставок НДС, можно перечислить следующие причины нежелательности множественного ставок налога:

1) Множественность ставок НДС искажает как потребительский выбор, так и выбор производителей¹⁰⁹;

¹⁰⁸ См.: Cnossen S. *"What Rate Structure for a Value-Added Tax"* // *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, Vol.35 (June 1982), pp.205-214

¹⁰⁹ См.: A.Tait, ed. *"Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues"*, IMF, p. 42

2) Как отмечают некоторые исследователи¹¹⁰, пониженные ставки НДС не всегда создают выгоды для конечных потребителей: розничные продавцы могут устанавливать цены на рыночном уровне, компенсируя таким образом потери от повышенной ставки налога или получая дополнительную прибыль в случае взимания НДС по пониженной ставке. Конечно, необходимо указать, что это утверждение характерно только для некоторых товарных групп, а отказ продавцов снижать цену на товар при снижении ставки НДС зависит главным образом от эластичностей спроса и предложения на товар, а также от степени монополизации рынков. Существуют гораздо более эффективные инструменты помощи низкодоходным домохозяйствам, чем пониженные ставки НДС, — льготы по подоходному налогу, различного рода социальные трансферты и т.д.

3) В большинстве стран цены на ряд товаров и услуг первой необходимости, таких как продукты питания, электричество, топливо, субсидируются государством. В таких условиях нерационально вводить пониженную ставку НДС на цены с учетом субсидий.

4) Особый подход к обложению некоторых товарных групп приводит к требованиям со стороны предприятий применять такой же подход к сопряженным товарам: например, если свежие овощи облагаются по пониженной ставке, то необходимо применять пониженную ставку и к замороженным овощам; если к замороженным овощам, то и к консервированным, и т.д. Другими словами, возникает обоснованный повод для лоббирования. Удавшиеся требования лоббистов о включении того или иного товара в число льготных приводят к искажению налоговой базы.

¹¹⁰ См.: Ireland, Commission on Taxation, *"Third Report of the Commission on Taxation: Indirect Taxation"*, Dublin: Stationery Office, June 1984

5) Повышенные ставки НДС обычно применяются к товарам, составляющим невысокую долю в совокупном потреблении, т.е. при небольших дополнительных доходах возникают высокие издержки администрирования. В этом случае акцизы являются хорошей альтернативой НДС.

6) Как показывают эмпирические исследования, ни количество ставок, ни изменения их уровня не оказывают заметного влияния на предпочтения потребителей или правительства¹¹¹.

7) Анализ модели общего равновесия показывает (с использованием налога с продаж), что дифференциация ставок приводит к значительному сокращению благосостояния по сравнению с взиманием налога по единой ставке¹¹².

8) Адресность дифференциации ставок обычно очень низка. В России, а также в развивающихся странах, низкообеспеченные слои населения обычно покупают товары первой необходимости в небольших магазинах либо на рынках, которые либо освобождены от уплаты НДС как малые предприятия, либо уклоняются от его уплаты. В то же время, высокообеспеченные группы населения совершают большинство покупок в больших магазинах и супермаркетах и получают таким образом выгоду от пониженных ставок.

Тем не менее, исходя из теоретических соображений, которые, однако, не учитывают административные аспекты налогообложения и другие черты реальности (например, существование подоходного налога), единые ставки косвенного налогообложения не являются оптимальными. Из анализа ча-

¹¹¹ См.: S.Cnossen *"Dutch Experience with the Value-Added Tax"* // Finanzarchiv, Vol. 39, No. 2, 1981, p.229

¹¹² См.: C.L.Ballard, J.B.Shoven, J.Whalley *"The Welfare Cost of Distortions in the United States Tax System: A General Equilibrium Approach"*, NBER Working Paper #1043, 1982

стичного равновесия вытекает¹¹³, что налоговая ставка должна быть обратно пропорциональна ценовой эластичности товара, тогда дополнительное бремя налога является минимальным. Точно также, в противоположность мнению о том, что единая ставка косвенного налога наиболее нейтральна, из анализа общего равновесия следует¹¹⁴, что, когда функция полезности аддитивна, оптимальная налоговая ставка находится в обратной зависимости от эластичности спроса по доходу.

Исходя из сказанного, единообразные ставки налогов, с точки зрения эффективности, не обязательно являются желательными, причем предметы первой необходимости должны облагаться большими налогами, чем предметы роскоши. Однако эти соображения противоречат общепринятым принципам справедливости, согласно которым к предметам первой необходимости следует применять пониженные ставки, а к предметам роскоши — повышенные, придавая косвенному налогообложению прогрессивный характер. Следует учитывать, что косвенное налогообложение в этом случае теряет свое преимущество в отношении минимизации избыточного налогового бремени¹¹⁵.

В то же время, при анализе теоретических соображений о множественности ставок НДС следует указать на наличие многих предпосылок, при которых справедливы приведенные положения. В частности, введение в анализ издержек на администрирование налога сводит на нет все рассуждения об эффективности множественности ставок налога на добавленную

¹¹³ См.: Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. "Лекции по экономической теории государственного сектора", М., "Аспект-Пресс", 1995, стр. 496

¹¹⁴ См.: Ramsey F.P. "A Contribution to the Theory of Taxation" // *Economic Journal*, 47-61, 1927

¹¹⁵ См.: Atkinson A.B. & Stiglitz J.E. "The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation" // *Journal of Public Economics*, 55-75, 1976

стоимость. Кроме того, правила налогообложения Рамсея действительны только при отсутствии иных налогов, а также при наличии множества других предпосылок, которые имеют мало общего с действительностью.

ТАБЛИЦА 4

**Ставки налога на добавленную стоимость в странах,
использующих НДС**

	Дата введения НДС	Ставки НДС						
		Ставки НДС при введении налога						
Австрия**	Январь 73			8%	16%			
Аргентина	Январь 75			16%				
Бельгия**	Январь 71	6%	14%	18%				
Болгария*	Апрель 94			22%				
Боливия	Октябрь 73		5%	10%	15%			
Бразилия	Январь 67			15%				
Велико-британия**	Апрель 73			10%				
Венгрия	Январь 88		15%	25%				
Гаити	Ноябрь 82			7%				
Гватемала	Август 83			7%				
Гондурас	Январь 76			3%				
Греция**	Январь 87		6%	18%	36%			
Дания**	Июль 67			10%				
Доминиканская Республика	Январь 83			6%				
Израиль	Июль 76			8%				
Индонезия	Апрель 85			10%				
Ирландия**	Ноябрь 72		5,26%	16,37%	30,26%			
Исландия**	Январь 90		14%	24,5%				
Испания**	Январь 86		6%	12%	33%			
Италия**	Январь 73		6%	12%	18%			
Канада**	Январь 91			7%				
Кения	Январь 90			17%	20%	40%	50%	270%
Колумбия	Январь 75	4%	6%	10%				
Корея	Июль 77			10%				
Коста Рика	Январь 75			10%				
Кот д'Ивуар	Январь 60			8%				
Латвия	Январь 92			18%				
Литва	Май 94			18%				
Люксембург**	Январь 70	2%	4%	8%				
Мадагаскар	Январь 69			6%				
Малави	Май 89		10%	35%	55%	85%		
Мали	Январь 91		10%	17%				
Марокко	Апрель 86	7%	12%	14%	19%	30%		
Мексика**	Январь 80			10%				
Нигер	Январь 86			8%	18%			
Нидерланды**	Январь 69			4%	12%			

Ставки НДС								Дата введения НДС		
Ставки НДС на 1.01.1991										
1%	6%	10%	20%					Январь 73	Австрия**	
			13%					Январь 75	Аргентина	
		12%	20,5%					Январь 71	Бельгия**	
								Апрель 94	Болгария*	
0%	12%		10%					Октябрь 73	Боливия	
			11%					Январь 67	Бразилия	
		8%	17,5%					Апрель 73	Велико-британия**	
			25%					Январь 88	Венгрия	
4%	8%		10%					Ноябрь 82	Гаити	
			7%					Август 83	Гватемала	
		6%	7%					Январь 76	Гондурас	
			18%					Январь 87	Греция**	
			25%					Июль 67	Дания**	
			6%					Январь 83	Доминиканская Республика	
			16%					Июль 76	Израиль	
			10%					Апрель 85	Индонезия	
2,5%	10%	12,5%	21%					Ноябрь 72	Ирландия**	
4%	9%		14%	24,5%					Январь 90	Исландия**
		3%	6%	15%					Январь 86	Испания**
			13%	19%					Январь 73	Италия**
				7%					Январь 91	Канада**
			17%	20%	40%	50%	270%	Январь 90	Кения	
		4%	6%	10%	15%	20%	35%	Январь 75	Колумбия	
		2%	3,50%	10%					Июль 77	Корея
				8%					Январь 75	Коста Рика
			25%	35,13%					Январь 60	Кот д'Ивуар
			18%					Январь 92	Латвия	
			18%					Май 94	Литва	
		3%	6%	12%	15%					Январь 70
			15%					Январь 69	Мадагаскар	
		10%	35%	55%	85%				Май 89	Малави
		10%	17%					Январь 91	Мали	
		7%	12%	14%	19%	30%				Апрель 86
			10%					Январь 80	Мексика**	
		15%	25%	35%				Январь 86	Нигер	
			17,5%					Январь 69	Нидерланды**	

ТАБЛИЦА 4 (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

**Ставки налога на добавленную стоимость в странах,
использующих НДС**

	Дата введения НДС	Ставки НДС				
		Ставки НДС при введении налога				
Никарагуа	Январь 75				6%	
Новая Зеландия**	Май 86				10%	
Норвегия**	Январь 70				20%	
Пакистан	Июль 90				12,5%	
Панама	Март 77				5%	
Парагвай	Январь 91				12%	
Перу	Июль 76			3%	20%	40%
Польша	Май 93	0%	7%	17%	22%	
Португалия**	Январь 86			8%	16%	30%
Румыния	Июль 93		0%	9%	18%	
Словакия	Январь 93			6%	23%	
Тайвань	Апрель 86				5%	
Тринидад и Тобаго	Январь 90				15%	
Тунис	Июль 88			6%	17%	29%
Турция**	Январь 85				10%	
Уругвай	Январь 68			5%	14%	
Филиппины	Январь 88				10%	
Финляндия**	Январь 90				17%	
Франция**	Январь 68		6,4%		13,6%	20% 25%
ФРГ**	Январь 68			5%	10%	
Чехия*	Январь 93			5%	22%	
Чили	Март 75			8%	20%	
Швеция**	Январь 69	2%	6,38%		11,10%	
Швейцария**	Январь 95			2%	6,5%	
Эквадор	Январь 70				4%	10%
Эстония	Январь 91				18%	
Япония**	Апрель 89				3%	6%

*ставки на 1.01.1998

** ставки на 1.01.1995

Примечание: жирным шрифтом выделены стандартные ставки налога

Источник: A.Tait "Value-Added Tax: International Practice and Problems", 1988, p.40-41. "Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation", OECD Centre for Co-operation with Non-Members: Paris, 1998, p.12. "Consumption Tax Trends", OECD, Paris, 1995, p.16

Ставки НДС					Дата введения НДС		
Ставки НДС на 1.01.1991							
	0%	7%	6%	10%	25%	Январь 75	Никарагуа
			12,5%	Май 86	Новая Зеландия**		
			22%	Январь 70	Норвегия**		
			12,5%	Июль 90	Пакистан		
			5%	Март 77	Панама		
		0%	12%	Январь 91	Парагвай		
			18%	Июль 76	Перу		
			22%	Май 93	Польша		
			5%	Январь 86	Португалия**		
			16%	Июль 93	Румыния		
	1%	2%	9%	18%	15% 25%	Январь 93	Словакия
			6%	23%		Апрель 86	Тайвань
			5%	Январь 90		Тринидад и Тобаго	
			15%	Июль 88		Тунис	
			29%	Январь 85		Турция**	
		12%	8%	15%	23%	Январь 68	Уругвай
			10%	Январь 88	Филиппины		
			22%	Январь 90	Финляндия**		
			2,1%	5,5%	18,6%	Январь 68	Франция**
				7%	15%	Январь 68	ФРГ**
5%	22%	Январь 93		Чехия*			
12%	18%	Март 75		Чили			
	21%	25%		Январь 69	Швеция**		
	2%	6,5%	Январь 95	Швейцария**			
	6%	Январь 70	Эквадор				
	18%	Январь 91	Эстония				
		5%	Апрель 89	Япония**			

Эмпирические расчеты основных факторов поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет, проводимые для двух выборок государств — с единой и множественной налоговой ставкой — показывают, что в странах с единой ставкой НДС повышение ставки на 1 п.п. приводит к увеличению поступлений на 0,503% ВВП, тогда как в странах с множественной ставкой увеличение эффективной налоговой ставки на 1 п.п. вызывает рост поступлений налога лишь на 0,339% ВВП¹¹⁶.

В таблице 4 представлены ставки налога на добавленную стоимость в 64 странах мира, использующих НДС, по состоянию на момент введения налога и на последнюю из доступных в справочных материалах дат. Из таблицы видно, что количество стран, использующих единую ставку, составляло 30 на момент введения налога и 26 на последнюю из дат, по которым имеется информация. При этом у большинства стран с множественными ставками, существуют либо только пониженные, либо как пониженные, так и повышенные ставки налога.

Представляет интерес также анализ основных групп товаров и услуг, реализация которых облагается НДС по пониженным либо повышенным ставкам. Для стран — участниц Организации экономического сотрудничества и развития такая информация приведена в Таблице 5.

¹¹⁶ См.: Ž. Bogetić, F. Hassan "Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis", Working Paper #WPS1203, World Bank, 1993

ТАБЛИЦА 5

**База НДС для ставок, отличающихся
от стандартной, в странах ОЭСР**

Государ- ство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
Австрия	—	Продукция сельского хозяйства, книги, продукты питания, продукция лесного хозяйства, услуги стационаров, газеты, предметы искусства, услуги в области культуры, сдача в аренду транспорта	—
Бельгия	Автомобили для инвалидов, газеты и некоторые еженедельные журналы	Продукция сельского хозяйства, народное искусство, одежда, продукты питания, уголь, золото	—
Канада	Медицинские услуги, основные продукты питания, некоторые финансовые услуги (как правило, оказываемые нерезидентам), некоторая продукция сельского хозяйства, медицинское оборудование, драгоценные металлы	—	—
Дания	Газеты	—	—
Финляндия	Реализация воздушных и морских судов, продукция лесного хозяйства, газеты	—	—
Франция	—	Медикаменты, оборудование для инвалидов,	—

Государ- ство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
		книги, услуги гости- ниц, авторские права, музеи, транспорт, пас- сажирские перевозки, продукция сельского хозяйства, продукты питания, газеты, по- ставка воды	
ФРГ	—	Книги, продукты пита- ния, газеты, услуги пассажирского транс- порта	—
Греция	—	Книги, услуги в обла- сти культуры и искус- ства, продукты пита- ния, медикаменты, газеты	—
Исландия	Топливо и оборудо- вание, предна- значенное для осу- ществления международных перевозок морским и воздушным транспортом	Продукты питания, газеты, книги, услуги гостиниц, горячая вода и электроэнергия	—
Ирландия	Книги, детская одежда и обувь, стоматология, про- дукты питания, некоторые безалко- гольные напитки, удобрения	Газеты, топливо, элек- тричество, предметы искусства, ветеринар- ные услуги, продукция и услуги сельского хозяйства, аренда ав- томобилей, услуги ресторанов, строитель- ство, недвижимое имущество и др.	—
Италия	Книги, газеты, ма- кулатура	Продукты питания, медикаменты, ювелир- ная продукция, услуги связи	—
Япония	—	—	—

Государ- ство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
Люксем- бург	—	Продукция сельского хозяйства, книги, продукты питания, топливо, медикаменты, газеты	—
Мексика	Скот, некоторые продукты питания, основные фонды, поставляемые сельскохозяйственным предприятиям, удобрения	Медикаменты, продукты питания (кроме напитков)	—
Нидерланды	—	Продукция сельского хозяйства, книги, продукты питания, медикаменты, товары для инвалидов, газеты, услуги пассажирского транспорта, поставка воды	—
Новая Зеландия	—	—	—
Норвегия	Книги, газеты, некоторые воздушные и морские суда	—	—
Португалия	—	Книги, продукты питания, товары для инвалидов, медикаменты, газеты, топливо, услуги транспорта, электроэнергия	—
Испания	—	Книги, предоставление жилья в рамках социальной помощи, услуги в области культуры, продукты питания, услуги гостиниц и ресторанов, товары для инвалидов, медикаменты	—

Государ- ство	Нулевая ставка	Пониженная ставка	Повышенная ставка
		ты, транспортные услуги, газеты	
Швейцария	—	Вода, продукты пита- ния, медикаменты, книги, газеты, неком- мерческое телевидение	—
Турция	—	Продукция сельского хозяйства, лизинг, ко- миссионные автомоби- ли, газеты и журналы, книги, основные про- дукты питания, при- родный газ, услуги театров, кинотеатров, образовательные услу- ги	Икра, меховые изделия, алмазы и драгоценные камни, телевизоры, стиральные машины, автомобили, пассажир- ские суда, яхты, ору- жие, игорный бизнес, кабельное телевидение, аренда транспортных средств для личного пользования
Великобри- тания	Детская одежда, продукты питания, пассажирский транспорт, книги, газеты, вода и ка- нализация, некото- рые медикаменты, некоторые услуги инвалидам	—	—

Источник: Consumption Tax Trends, OECD, 1995

Из Таблиц 4 и 5 видно, что практически все государства, входящие в Организацию экономического сотрудничества и развития, используют, помимо стандартной, одну или несколько пониженных ставок НДС. Несколько стран (Канада, Ирландия, Великобритания и Мексика) активно используют нулевую ставку налога в отношении некоторых групп товаров и услуг, реализуемых внутри страны. Список товаров и услуг, облагаемых по пониженной ставке, практически одинаков для различных государств: практически все страны применяют ну-

левую или пониженную ставку для газет (за исключением Канады, Японии, Новой Зеландии и Турции), продукты питания облагаются по пониженным ставкам в 18 из 23 государств, медикаменты облагаются по льготным ставкам в 11 странах, топливо (энергия) и общественный транспорт — в десяти, продукция сельского хозяйства — в семи. Основными аргументами в пользу применения льготных ставок обычно является желание государства создать стимулы для потребления товаров и услуг (это касается книг, газет, общественного транспорта), а также перераспределительный (социальный) характер снижения цен на некоторые блага (медикаменты, продукты питания, детская одежда и проч.).

Вместе с тем, далеко не однозначным является оправданность подобного стимулирования потребления некоторых товаров и услуг, ведь далеко не все книги и газеты достойны их прочтения, а принятие дискреционных решений о том, какие категории книг следует облагать по льготной ставке, а какие — по стандартной является недопустимым по многим причинам.

Действенность социальных эффектов применения льготных ставок также находится под вопросом. Низкообеспеченные группы населения тратят значительную долю своего дохода на приобретение, скажем, продуктов питания или одежды, которые облагаются по льготной ставке. Однако абсолютная сумма затрат на приобретение продуктов питания у высокообеспеченных индивидуумов однозначно выше, чем у низкообеспеченных. Вследствие этого, более рациональным представляется обложение продуктов питания по стандартным ставкам, а полученные доходы (включая дополнительные доходы от снижения затрат на администрирование) распределять в виде адресной социальной помощи. Единственным оправданием применения льготных ставок на товары первой необходи-

мости является неуверенность органов власти в эффективности действующих в стране механизмов социальной защиты населения. Что касается государств ОЭСР, то наиболее вероятной причиной льготного налогообложения некоторых благ представляется неспособность или нежелание объяснять избирателям необходимость единообразного налогообложения всех товаров и услуг, включаемых в базу налога.

Как показано выше, несмотря на существование сильных аргументов в пользу сокращения числа ставок налога на добавленную стоимость, многие системы НДС используют множественные (льготные и повышенные) ставки налога. По нашему мнению, это объясняется скорее политическими, нежели экономическими причинами, т.к. практические соображения по поводу множественности ставок налога на добавленную стоимость противоречат результатам теоретических моделей, описывающих условия эффективности косвенного налогообложения (подробнее о теоретических основах установления ставок косвенных налогов см. Приложение 1).

Касаясь применимости приведенных в Приложении 1 теоретических правил оптимального налогообложения товаров и услуг на практике, следует отметить, что, в частности, модель оптимального налогообложения товаров и услуг Рамсея была построена на основе следующих предпосылок:

- 1) Постоянная отдача от масштаба производства.
- 2) Правительство является монополистом налоговых ставок и имеет возможность таким образом оказывать влияние на цены товаров и услуг.
- 3) Правительство и налоговые органы при установлении налоговых ставок способны четко разделить товары и услуги на товары, предназначенные для потребления и для инвестиций, а также можно легко различать отдельные категории товаров.
- 4) Экономическая система страны является закрытой.

5) Все потребители идентичны с точки зрения предпочтений и дохода.

6) В экономике наблюдается совершенная определенность.

7) Налоговая система не содержит иных налогов.

8) Взимание налогов происходит без значительных издержек на администрирование.

Результатом модели Рамсея является утверждение о том, что ставка налогообложения товара прямо пропорциональна эластичности замещения этим товаром досуга (или производства домохозяйств в общем случае). Достаточным условием для введения единой ставки в этом случае является равенство перекрестных эластичностей замещения каждым товаром досуга.

Одним из частных случаев необходимости установления единой ставки является функция полезности Кобба-Дугласа, которая по определению является строго сепарабельной. Другими словами, если функция полезности выглядит как

$$U = X^a Y^b (W - L_s)^c,$$

где X и Y – товары, W – общее количество времени, L_s – предложение труда, то исходя из модели, следует устанавливать единые ставки налога, т.к. эластичности замещения между товаром X и досугом, между товаром Y и досугом, а также между X и Y равны 1.

Другим случаем установления единых налоговых ставок является нестрогая сепарабельность функции полезности (т.е. предельная норма замещения двух товаров независима от третьего). Это означает, что функцию полезности можно записать как:

$$U(X, Y, Z) = U(H(X, Y), G(Z))$$

в случае, если X и Y нестрогой сепарабельны с Z ¹¹⁷.

¹¹⁷ В случае строгой сепарабельности $U(X, Y, Z) = H(X, Y) + G(Z)$

Необходимо отметить, что невыполнение исходных предпосылок может привести к тому, что правило Рамсея не будет соблюдаться. Так, можно показать, что при введении подоходного налогообложения может быть необходимым устанавливать единые ставки косвенных налогов¹¹⁸. Также, если правительство не в состоянии выступать в качестве монополиста в отношении определения уровня цен через ставки косвенных налогов, то правило Рамсея неверно (это происходит, например, при существовании "черного" рынка товаров и услуг). При значительной дифференциации налоговых ставок неизбежно возникновение черного рынка для товаров, ставки налога на которые чрезмерно высоки.

Предпосылка малых административных издержек также нарушается, т.к. установление дифференцированных ставок влечет за собой значительную работу по разграничению товарных групп и контролю за соблюдением налогового законодательства.

Помимо вышеперечисленного следует отметить, что различия в доходах и предпочтениях потребителей нарушают предпосылки модели Рамсея: товар, являющийся компонентом досуга для одних, может быть его субститутотом для других.

Если не придерживаться точки зрения о необходимости пропорциональности ставок налога эластичностям товаров по доходу, то система косвенного налогообложения с большим числом ставок выглядит менее предпочтительной, чем с унифицированными ставками. Небольшое число ставок обеспечивает как простоту, так и минимальную дискреционность налогообложения. В то же время, если решение проблемы оптимального косвенного налога влечет введение единой став-

¹¹⁸ См.: Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. *"Лекции по экономической теории государственного сектора"*, стр. 578

ки на все товары, то это эквивалентно пропорциональному налогу на расходы, что в свою очередь равносильно пропорциональному подоходному налогу (при отсутствии обложения доходов от сбережений)¹¹⁹. При этом следует учитывать, что косвенные налоги с небольшим числом ставок менее эффективны, чем прогрессивный подоходный налог в качестве средства перераспределения доходов.

Таким образом, несмотря на результаты теоретических моделей и практику налогообложения в большинстве государств мира¹²⁰, налог на добавленную стоимость с единой ставкой представляется нам более эффективным, чем НДС с одной и более льготными ставками. Среди основных причин такого утверждения следует отметить прежде всего выгоды от упрощения администрирования НДС с единой ставкой, несостоятельность аргументов о социальном значении льготных ставок, а также наличие множества не имеющих отношения к реальности предпосылок условия эффективности множественных ставок косвенных налогов.

Приложение 1. Теоретические основы установления ставок косвенных налогов¹²¹

Предположим, что бюджет конкретного потребителя формируется из двух источников и расходуется на приобретение двух товаров: X и Y . Первый источник дохода складывается из повременной ставки заработной платы (w) и отработанного

¹¹⁹ См.: Stiglitz J. *"Economics of the Public Sector"* W.W. Norton & Company, 1986

¹²⁰ Строго говоря, в настоящее время большинство стран с развитыми системами НДС идут по пути сокращения числа ставок

¹²¹ Подробнее о ставках косвенных налогов см., например, Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. "Лекции по экономической теории государственного сектора"

времени (L): $w \cdot L$. Пусть второй источник пополнения бюджета потребителя не зависит от его работы и представляет собой, например, полученное наследство (K). В отсутствие налогообложения бюджетное ограничение потребителя может быть записано как:

$$K + w \cdot L = p_x \cdot X + p_y \cdot Y,$$

где p_x и p_y — цены производителей на товары X и Y .

В случае, когда потребитель располагает общим объемом времени T , а его потребность в отдыхе равна l , то $T = L + l$. Бюджетное ограничение потребителя в этом случае может быть записано как:

$$K + w \cdot (T - l) = p_x \cdot X + p_y \cdot Y,$$

Пусть заработная плата, а также товары X и Y облагаются адвалорными налогами по ставкам τ_w , τ_x и τ_y соответственно. С учетом введенных налогов, бюджетное ограничение принимает следующую форму:

$$K + w \cdot (1 - \tau_w) \cdot (T - l) = p_x \cdot (1 + \tau_x) \cdot X + p_y \cdot (1 + \tau_y) \cdot Y,$$

или

$$K + w \cdot (1 - \tau_w) \cdot T = p_x \cdot (1 + \tau_x) \cdot X + p_y \cdot (1 + \tau_y) \cdot Y + w \cdot (1 - \tau_w) \cdot l,$$

Задача оптимального налогообложения товаров может быть определена как задача поиска таких значений τ_w , τ_x и τ_y , с помощью которых можно было бы мобилизовать заданный уровень налоговых доходов при минимальной потере эффективности (*efficiency loss*). Решение этой задачи можно сформулировать в виде нескольких правил налогообложения, которые в основном построены на жестких предпосылках, таких как, например, форма кривых спроса потребителя. Ниже мы рассмотрим четыре основных правила косвенного налогообложения: правило пропорциональности налогообложения, правила налогообложения Рамсея, правило обратных эластичностей и правило Корлетта-Хейга.

Возможно рассмотрение двух вариантов известных правил оптимального налогообложения товаров и услуг: в первом случае будем исходить из предположения, что w, p_X, p_Y не меняются с изменением ставки налога (т.е. цены производителей без учета налога остаются на прежнем уровне до и после введения косвенных налогов), второй случай рассматривает гибкие цены производителей.

Правило пропорциональности налогообложения

Правило пропорциональности утверждает, что в случае если все товары и услуги подлежат налогообложению, оптимальной является та структура налогов, при которой отношение суммы налога к цене постоянно для всех товаров. Другими словами, утверждается, что все товары и услуги должны подлежать налогообложению по единым ставкам. Экономическое обоснование этого правила исходит из того, что чистые потери от введения налога возникают вследствие искажений относительных цен на товары. Если же все товары подлежат налогообложению по единой ставке, то относительные цены останутся без изменений, и не возникнет чистых потерь.

Используя приведенные выше обозначения, правило пропорциональности требует, чтобы все три ставки налога были равны друг другу, т.е. $\tau_X = \tau_Y = -\tau_w = \tau$, где $\tau > 0$. Из подобной структуры налогов следует, что бюджетное ограничение потребителя можно записать как:

$$K/(1+\tau) + w \cdot T = p_X \cdot X + p_Y \cdot Y + w \cdot l,$$

т.е. пропорциональное налогообложение по единым ставкам фактически означает обложение незаработанного дохода потребителя, K , по ставке $\tau/(1+\tau)$. Если считать, что потребитель с помощью своего поведения не может изменить величину

ну K , то такой налог эквивалентен паушальному налогу, который по определению не вызывает чистых потерь.

На первый взгляд, выполнение правила пропорционального налогообложения на практике является самым простым с административной точки зрения способом достижения оптимальной структуры налогов. Но после более внимательного изучения последних уравнений становится очевидным, что практическое выполнение этого правила сопряжено с большими трудностями. Во-первых, потребитель должен располагать незарплатными доходами K . Если $K = 0$, государственный бюджет не получит доходов от такого налога, т.к. поступления от обложения товаров X и Y полностью компенсируются субсидиями на рабочую силу (т.е. налогом на досуг) в целях сохранения пропорциональности структуры налогов. Во-вторых, даже если $K > 0$ его абсолютный уровень должен быть таким, чтобы правительство собирало достаточный уровень налоговых доходов, т.к. из последнего уравнения следует, что доходы от налога, взимающегося по ставке τ равны $K \cdot \tau / (1 + \tau)$. В-третьих, исполнения правила оптимальности зависит от способности государства облагать налогом все товары и услуги, в стране, в т.ч., например, досуг, или субсидировать труд, что одно и то же. По указанным причинам, кажущееся на первый взгляд элементарным правило пропорциональности налогообложения является трудноприменимым на практике.

Следующие три правила налогообложения рассматривают ситуации, когда некоторые из товаров не облагаются налогом. Для определенности положим, что досуг является необлагаемым товаром, т.е. $\tau_w = 0$. Задача правительства таким образом заключается в поддержании необходимого уровня доходов, облагая налогом только товары X и Y по ставкам τ_X и τ_Y .

Правило налогообложения Рамсея

Правило налогообложения Рамсея утверждает, что для достижения оптимальной структуры налогообложения товаров, вызванное введением налога относительное сокращение компенсированного спроса на товар должно быть одинаковым для всех налогооблагаемых товаров¹²².

Заслуживающим внимания аспектом правила налогообложения Рамсея является то, что оно сформулировано в терминах компенсированного спроса, т.е. правило направлено на минимизацию чистых потерь, определенных по Хиксу, а не по Маршаллу-Харбергеру. Правило таким образом можно записать в виде равенства, исполняющегося при оптимальных значениях налоговых ставок τ_X и τ_Y :

$$\Delta X'/X_0 = \Delta Y'/Y_0,$$

где штрих означает изменение количества по кривой компенсированного спроса, а индекс "0" — состояние до введения налога.

Предположим, что применяются такие налоговые ставки, при которых не выполняется приведенное равенство. В таком случае сумма дополнительного бремени по товарам X и Y может быть уменьшена путем простого изменения относительной величины двух налоговых ставок, т.е. увеличение дополнительного бремени по одному товару, вызванное увеличением налоговой ставки, может быть отчасти компенсировано уменьшением дополнительного бремени по другому товару путем изменения соответствующей налоговой ставки. При этом минимум дополнительного бремени достигается в точке, где любое изменение ставок вызывает эквивалентное изменение количества компенсированного спроса на каждый

¹²² См.: F.P. Ramsey "A Contribution to the Theory of Taxation" // *Economic Journal*, 1927, pp.47-61

из товаров. Вследствие того, что условие эквивалентного изменения количества компенсированного спроса выражено в абсолютных величинах, правило Рамсея утверждает, что оптимальной является структура налогов с различными для каждого товара ставками¹²³.

Необходимо отметить, что при условии, когда количество обычного, некомпенсированного, спроса на налогооблагаемые товары изменяется в пропорции, равной изменению дохода потребителя, правило налогообложения Рамсея применимо к обычным, маршаллианским показателям спроса на товар.

Правило обратных эластичностей

Рассматриваемое правило может быть сформулировано следующим образом: в случае, если спрос на налогооблагаемый товар зависит только от цены этого товара, но не от цен на остальные товары, оптимальная налоговая ставка для этого товара обратно пропорциональна значению эластичности спроса на этот товар по его цене (ε). При существовании двух налогооблагаемых товаров это правило можно записать как:

$$\varepsilon_X \cdot [\tau_X / (1 + \tau_X)] = \varepsilon_Y \cdot [\tau_Y / (1 + \tau_Y)] = \alpha,$$

где α — положительная константа.

Из приведенного равенства следует, что чем ниже абсолютное значение эластичности спроса на налогооблагаемый товар по его цене, тем по более высокой ставке с него должен взиматься налог.

Из всех известных правил налогообложения правило обратных эластичностей является, пожалуй, наиболее очевидным с экономической точки зрения. Как следует из определения

¹²³ Единые ставки следуют из правила Рамсея только в том случае, когда изменение налоговых ставок не оказывает влияния на потребительский спрос.

дополнительного бремени от налога, оно (дополнительное бремя) положительно связано с эластичностью спроса на товар по его цене. Следовательно, для каждого значения налоговой ставки налог, взимаемый с товара с низкой эластичностью, приведет к меньшему дополнительному бремени, чем налог, взимаемый с товара с высокой эластичностью спроса по цене. Хотя из этого анализа не следует аналогичных выводов для структуры налоговых ставок для двух и более налогооблагаемых товаров, изначальное предположение о том, что спрос на товар не зависит ни от каких цен за исключением цены на этот товар, позволяет рассматривать дополнительное бремя на каждый налогооблагаемый товар как если бы он был единственным налогооблагаемым товаром¹²⁴.

Из правила обратных эластичностей следует, что если, как предполагалось, потребительский спрос на каждый налогооблагаемый товар не зависит от спроса на другой товар, то структура потребления будет неизбежно сдвинута в сторону неналогооблагаемых товаров.

Правило налогообложения Корлетта-Хейга

Если продолжить рассмотрение правил налогообложения на примере двух налогооблагаемых товаров и неналогооблагаемого досуга, то правило Корлетта-Хейга утверждает, что товар, который является более сильным компонентом досуга (или его более слабым субститутотом), чем другой, должен облагаться по более высокой ставке. При этом необходимо определить, что два товара считаются компонентами, если рост цены на один товар влечет за собой снижения компенсированного спроса на другой товар; те же товары считаются субсти-

¹²⁴ См.: Н.Н. Zee *"Theory of Optimal Commodity Taxation"* // Tax Policy Handbook, IMF, 1995

тутами в случае, если наблюдается обратная зависимость. Указанное правило можно интерпретировать следующим образом: несмотря на существование товара, который не облагается налогом, его налогообложение тем не менее будет происходить путем взимания налога с товара, потребление которого дополняет потребление неналогооблагаемого товара.

Правило Корлетта-Хейга возможно обобщить, распространив его действие на множество товаров: предположим, что со всех налогооблагаемых товаров взимается налог по единой ставке. Если при сохранении общего уровня государственных доходов увеличить ставку налога на товары, являющиеся более сильными компонентами (или слабыми субститутами) досуга, чем товары, ставка налога на которые снижается, подобный шаг приведет к росту благосостояния.

Правила оптимального налогообложения при гибких ценах производителей

Если цены производителей на товары изменяются в соответствии с изменениями спроса, вызванными введением или изменением налоговых ставок, правила оптимального налогообложения будут учитывать также и изменения предложения товара. Из включения в правила фактора предложения следуют два важных вывода.

Во-первых, при условии, что производство в стране подвержено постоянному эффекту отдачи от масштаба, то все правила оптимального налогообложения, полученные исходя из гипотезы фиксированных цен производителей, действительны также и для гибких цен.

Во-вторых, если как обычный спрос, так и предложение каждого налогооблагаемого товара зависят только от цены на этот товар, то правило оптимального налогообложения будет

включать эластичности как спроса (ε), так и предложения (η). Для двух налогооблагаемых товаров правило может быть записано как:

$$\frac{\tau_X \cdot \eta_X \cdot \varepsilon_X}{(1 + \tau_X) \cdot \eta_X + \varepsilon_X} = \frac{\tau_Y \cdot \eta_Y \cdot \varepsilon_Y}{(1 + \tau_Y) \cdot \eta_Y + \varepsilon_Y} = \beta,$$

где β — положительная константа.

Последнее уравнение дает возможность составить обобщенное правило обратных эластичностей: оптимальная ставка налогообложения на товар обратно пропорциональна как эластичности спроса на этот товар по его цене, так и эластичности предложения этого товара по его цене.

8. Основные методы уклонения от уплаты НДС

Ниже представлено описание основных методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и способов борьбы с ними, используемых в странах, применяющих НДС¹²⁵. Предваряя рассмотрение вопросов уклонения от уплаты НДС, следует отметить, что некоторые из приведенных ниже способов могут использоваться налогоплательщиками в целях иных, чем уход от налога на добавленную стоимость. Намерением компании может быть уклонение от уплаты других налогов — таких как налог на прибыль или на имущество юридических лиц, а также выход из-под ограничений валютного или банковского контроля.

Ложные счета-фактуры. Спрос на счета-фактуры порождается введением НДС, уплачиваемого по фактурному методу. Стоимость счета-фактуры эквивалентна указанной в нем сумме налога на добавленную стоимость, что создает предпосылки для возникновения черного рынка счетов-фактур. Спрос на этом рынке предъявляют налогоплательщики, имеющие обязательства по НДС, возникшие в результате реализации продукции, изготовленной с применением налогооблагаемого сырья и материалов. Такие налогоплательщики стремятся уменьшить свои налоговые обязательства перед государством путем увеличения предоставляемого кредита по НДС, указанному в ложном счете-фактуре. Доход налогоплательщика после уплаты НДС, таким образом, увеличится на сумму недоначисленного налога на добавленную стоимость за вычетом издержек

¹²⁵ Подробнее об этом см. Hershel F.J. *"Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries"* // Public Finance (The Hague), Vol.33, No.3, 1978, pp. 232-268, Buckett A. *"VAT Enforcement and Appeal Manual"*, London: Butterworths, 1986

на приобретение ложного счета-фактуры¹²⁶. Предложение на рынке ложных счетов-фактур обеспечивают лица, чья деятельность заключается в производстве и сбыте фальшивых документов, либо налогоплательщики с отрицательной величиной обязательства по налогу на добавленную стоимость при плохо организованной системе возмещения отрицательных обязательств по НДС из государственного бюджета. Отрицательное обязательство по НДС может возникнуть у юридического лица по ряду причин, среди которых можно отметить неполучение экспортером возмещения уплаченного налога при экспорте, возникающие периодически отрицательные значения добавленной стоимости у предприятий, занимающихся поставками продукции на внутренний рынок, и не получающих возмещения из государственного бюджета, а также непредоставление кредита налогоплательщику освобожденному от уплаты НДС и обложение реализованной продукции по ставкам, более низким, чем применяющиеся к сырью и материалам.

Для борьбы с возникающими стимулами к применению ложных счетов-фактур возможно принятие следующих мер¹²⁷:

1) Необходимо, чтобы закон "О налоге на добавленную стоимость" или иной нормативный акт по вопросам налогового администрирования содержал положение, ограничивающее круг юридических лиц, имеющих право выставять счета-

¹²⁶ Аналогично ложный счет-фактура может быть использован для увеличения затрат на производство и реализацию продукции, что приведет к уменьшению налогооблагаемой прибыли. Также ложное обязательство может уменьшить активы предприятия в целях сокращения налога на имущество предприятий.

¹²⁷ См.: Jap K.S. *"The Value-Added Tax Law in Force"* // Bulletin for International Fiscal Documentation, International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), Vol.40 (July 1986), pp.315-318

фактуры с указанием уплаченного НДС плательщикам налога. Необходимо, чтобы выставление счета-фактуры с указанием НДС предприятием, не зарегистрированным в качестве плательщика НДС, или предприятием, освобожденным от уплаты НДС, являлось противоречащим закону¹²⁸.

2) Закон о налоге на добавленную стоимость или иной нормативный акт должен содержать положение, определяющее ответственность за изготовление и сбыт ложных счетов-фактур.

3) В законодательстве об НДС должно содержаться описание формы и содержания счета-фактуры, применяемого для определения обязательства по НДС. В частности, такой счет-фактура должен содержать:

- порядковый номер счета-фактуры;
- идентификационный номер налогоплательщика и наименование поставщика;
- идентификационный номер налогоплательщика и наименование покупателя;
- краткое описание поставляемых товаров и услуг в соответствии с их классификацией в целях налогообложения (неналогооблагаемые, облагаемые по основной ставке, облагаемые по особой ставке и т.д.);
- сумму НДС к уплате в соответствии с установленными ставками по каждому виду поставляемых товаров или услуг;
- количество экземпляров выставленного счета-фактуры (обычно счет-фактура составляется в трех экземплярах);

¹²⁸ Для англо-саксонской системы права характерно использование для целей борьбы с указанными нарушениями так называемого общего правила, направленного против уклонения от уплаты налога (*general anti-abuse rule*). Указанное правило позволяет применять санкции к налогоплательщику даже в том случае, если формально экономическая операция являлась законной, но тем не менее удалось представить доказательства того, что единственной ее целью было уклонение от уплаты налогов.

— общую сумму НДС к уплате.

4) Законодательство должно содержать положения, регламентирующие порядок учета и хранения счетов-фактур перед их выставлением, уже выставленных счетов-фактур (по поставленным и закупленным товарам и услугам), а также период хранения счетов-фактур налогоплательщиком.

5) Необходимо проведение регулярных общих налоговых проверок плательщиков НДС, а также выборочных проверок порядка учета счетов-фактур и правильности их составления.

6) В случае возникновения подозрений со стороны налоговых органов необходимо проведение перекрестных проверок предприятий с целью установления соответствия друг другу различных экземпляров счетов-фактур.

7) Необходима сквозная проверка предприятий, подозреваемых в использовании ложных счетов-фактур. Проверка должна касаться оборотных активов предприятия, правильности ведения бухгалтерского учета, сопоставления записей в учетных регистрах с отдельными экземплярами счетов-фактур.

8) Законодательство должно предусматривать обязательное предоставление информации налоговым органам о предприятиях — зарегистрированных плательщиках НДС, включая данные о собственниках предприятия.

9) Необходимо ввести положение, ограничивающее возможности вновь создаваемых предприятий выпускать счета-фактуры с указанием НДС до регистрации сделки в налоговых органах либо установить критерии, согласно которым фирмы со сроком существования менее определенного срока (срока первой обязательной налоговой проверки, например) уплачивают НДС, указанный в счете-фактуре, за покупателя.

10) Необходимы регулярные налоговые проверки предприятий, освобожденных от уплаты НДС.

11) Необходима разработка системы критериев сопоставления поступлений НДС и зачета по НДС для отдельного налогоплательщика с целью выявления отклонений и использования этих критериев в качестве сигнала для начала внеочередной налоговой проверки.

Фальсификация бухгалтерских записей. Этот вид нарушения законодательства состоит в искажении записей в учетных регистрах либо в счетах-фактурах. Основным методом борьбы с подобным методом уклонения от уплаты налогов являются регулярные сплошные и выборочные налоговые проверки, т.к. умышленное искажение производится в масштабах одной фирмы. Для уменьшения нагрузки на налоговые органы при осуществлении проверок, возможно принятие следующих мер:

1) Законодательно установленные правила ведения бухгалтерского учета, включая правила учета и хранения счетов-фактур и особые правила бухгалтерского учета для малых предприятий.

2) Законодательно установленные форма и содержание счетов-фактур.

3) Установление нижних границ оборота, необходимого для регистрации предприятий в качестве плательщика НДС. Такие ограничения необходимы для поддержания количества налогоплательщиков на уровне, не обременительном для проведения качественных проверок квалифицированными налоговыми инспекторами, а также для устранения большой группы потенциальных подозреваемых в уклонении от уплаты НДС.

Некорректная квалификация типа сделки. Подобный вид налогового правонарушения возможен в результате сговора сторон сделки, выражающемся в проведении множества сделок, уменьшающих общую величину налогового обязательства. Так, предприятие может поставить контрагенту продук-

цию по искусственно заниженной цене, а взамен получить кредит, который, возможно, никогда не будет погашен. В базу НДС тем временем включены только поступления от реализации товаров и услуг, но не полученные ссуды, из чего следует, что поставщик получает полную стоимость реализованной продукции, но его налоговые обязательства по НДС ниже, чем если бы оплата была произведена в полном объеме. В то же время заниженная величина кредита по налогу у покупателя может не оказать влияния на его финансовое положение, в случае если он освобожден от уплаты НДС или имеет большую сумму НДС к возмещению.

Для борьбы с подобной практикой существуют следующие механизмы:

1) Разработка общего положения закона о противодействии уклонению от уплаты налога (см. сноску 63).

2) Разработка и составление перечня стандартных рыночных цен, используемого для проверки подозрительных сделок. Если фактурная цена продукции и услуг ниже цены на аналогичную продукцию, указанной в перечне, а между контрагентами наблюдается большой объем коммерческих операций, от налогоплательщика можно потребовать обоснование низкой цены реализации.

3) Предоставление налоговым органам права повторной квалификации сделки в соответствии с ее экономической сущностью в результате налоговой проверки.

Реимпорт товаров (ложный экспорт). В некоторых случаях предприятия могут поставлять товары и услуги на экспорт, а затем, пользуясь слабостью таможенного и пограничного контроля в некоторых пограничных пунктах, реимпортировать ранее вывезенную продукцию. В этом случае налогоплательщик получает право на возмещение всей суммы НДС, уплаченной при изготовлении экспортируемого товара,

но в то же время может избежать уплаты налога при обратном ввозе товара в страну путем его продажи на черном рынке либо через прямое уклонение от уплаты НДС при таможенном оформлении. Иногда экспортируемый товар вообще не покидает территории страны, что сводит проблему уклонения к скорейшему получению суммы возмещения.

Предотвращение подобного рода нарушений возможно лишь при тесной координации действий органов налогового и таможенного контроля. Таможенные органы обычно осведомлены о деятельности предприятий, одновременно осуществляющие как экспортные, так и импортные операции, и особо внимательно работают с теми из них, чьи внешнеэкономические операции вызывают подозрение. Борьба с ложным экспортом также является эффективной при функционировании такого порядка возмещения НДС, когда выплата суммы возмещаемого налога или ее зачет в счет других налоговых платежей невозможны до момента пересечения экспортируемым товаром таможенной границы государства.

Короткоживущие предприятия. Такого рода фирмы могут существовать в течение одного или нескольких месяцев, совершать операции, ведущие к возникновению налоговых обязательств, после чего прекращать свою деятельность. Уклонение от уплаты налогов осуществляется с помощью подобных механизмов при оказании такими предприятиями услуг, трудно поддающихся точной стоимостной оценке, а также при существовании связей (или сговора) между короткоживущей фирмой-поставщиком и предприятием-покупателем услуг. Обычно компания создает аффилированное предприятие, оказывающее материнскому предприятию некие услуги, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость. Материнское предприятие производит платежи за оказанные услуги и получает право на кредит по упла-

ченному НДС, а аффилированное предприятие сворачивает деятельность до уплаты налогов в государственный бюджет, сохраняя таким образом в распоряжении владельцев как сумму налога, так и средства, уплаченные по договору оказания услуг.

Борьба с этим механизмом ухода от исполнения своих налоговых обязательств не может быть успешной в результате принятия мер только налоговой политики или налогового администрирования. Тем не менее, наиболее эффективными в данном случае являются следующие шаги:

1) Необходимо с осторожностью относиться к предоставлению статуса налогоплательщика вновь созданным предприятиям, по поводу которых есть подозрение в аффилированности с другими плательщиками НДС.

2) Прежде чем предоставить статус плательщика налога на добавленную стоимость органы налогового администрирования должны удостовериться в соответствии характера деятельности предприятия его статусу путем выяснения, имеет ли вновь созданное предприятие постоянное место ведения деятельности, персонал, а также не имели ли собственники предприятия отношения к делам по уклонению от уплаты налогов в прошлом.

3) В случае если статус плательщика НДС предоставлен вновь созданному предприятию, в начальный период необходим особый контроль за его деятельностью со стороны налоговых органов, имеющий целью удостовериться в своевременности внесения налоговых платежей, а также в намерении вести дела в течение длительного времени.

4) В некоторых случаях возможно введение для вновь создаваемых предприятий системы авансовых платежей, которая предусматривает регистрацию предприятия в качестве плательщика НДС при условии предварительного внесения про-

гнозных сумм налоговых обязательств для нескольких месяцев первоначального функционирования предприятия. В случае превышения авансовых платежей фактически возникших налоговых обязательств, налоговые органы обязаны возместить сумму превышения с учетом процента за пользование денежными средствами.

5) В некоторых случаях возможна регистрация предприятия-поставщика некоторых видов услуг в качестве плательщика НДС с оговоркой, заключающейся в том, что сумма налога на добавленную стоимость, указанная в счете-фактуре, перечисляется покупателем напрямую на счета налоговых органов, а налогоплательщик (поставщик услуг) впоследствии имеет право на возмещение сумм налога, уплаченных при приобретении сырья и материалов.

Другими словами, возможен следующий порядок налогообложения оказываемых услуг. Необходимо законодательно определить список услуг, оказание которых требует дополнительного лицензирования для регистрации предприятия – поставщика услуг в качестве плательщика НДС. При взаимоотношениях с лицензированными предприятиями взимание налога производится в обычном порядке. В случае заключения договора об оказании услуг с предприятием, не имеющим необходимой лицензии, для потребителя услуг можно установить два варианта налогообложения сделки:

а) Потребитель услуг уплачивает НДС на оказываемые услуги напрямую в государственный бюджет. В этом случае возникает необходимость возмещения отрицательной величины обязательств по налогу для поставщика услуг.

б) Потребитель услуг обязан уплатить аванс по налогу на прибыль в размере 10% от оборота предприятия для получения права на кредит по НДС и включения стоимости приобретенных услуг в затраты предприятия.

Бартер и трансфертное ценообразование. Регулярное осуществление встречных торговых операций, и в частности бартер, может вызвать зачет обязательств по НДС для обеих сторон сделки, т.е. при одинаковом для обеих сторон объемах продаж НДС на продажи будет равен НДС на реализацию. Налоговые преимущества использования бартерных сделок появляются при различных позициях контрагентов по уплате налога на добавленную стоимость. К примеру, одна сторона сделки может иметь превышение НДС к возмещению над НДС к уплате, а другая — иметь регулярные чистые обязательства по НДС перед налоговыми органами.

В таком случае создается стимул для поставки товаров и услуг по заниженным ценам предприятию с чистым НДС к возмещению и по высоким ценам — предприятию с чистыми обязательствами по налогу, что приведет к сокращению как задолженности государства перед одним предприятием, так и налоговых обязательств другого (при этом может быть осуществлен сторонний платеж для компенсации потерь одной из сторон, возникших вследствие заниженной цены товаров и услуг).

Возможно использование следующих мер по предотвращению использования подобных ситуаций:

1) Принятие общего положения по противодействию уклонению от уплаты налога.

2) Принятие положения, согласно которому оценка сделок по реализации товаров и услуг для каждой из сторон бартерной операции осуществляется по максимальным ценам для каждой из встречных поставок, что позволит свести к нулю перераспределение налоговых обязательств.

3) Установление особых правил контроля за операциями между отдельными видами экономических субъектов: в частности, между плательщиком НДС и предприятием, освобож-

денным от уплаты налога, между аффилированными предприятиями, между импортерами и экспортерами, между предприятиями с отсутствием обязательств по НДС и фирмами со значительными суммами НДС к уплате.

Злоупотребление правом на добровольную регистрацию в качестве налогоплательщика. При освобождении малых предприятий от обязанностей плательщиков налога на добавленную стоимость обычно предоставляется право на добровольную регистрацию в качестве плательщика НДС, с чем иногда бывают связаны некоторые злоупотребления. В качестве плательщика НДС может зарегистрироваться предприятие, не планирующее заниматься хозяйственной деятельностью, с целью получения возмещения налога, уплаченного при приобретении товаров и услуг (например, для личного потребления). Для противодействия такому способу уклонения обычно разрабатываются и применяются критерии, позволяющие установить факт ведения хозяйственной деятельности предприятием, претендующим на добровольную регистрацию в качестве плательщика НДС. Если налоговые органы устанавливают отсутствие ведения хозяйственной деятельности, предприятие не может быть зарегистрировано в качестве плательщика НДС.

Ниже рассмотрены еще два способа уклонения от уплаты НДС, но они характерны в большей степени для Российской Федерации.

Осуществление экспорта аффилированными предприятиями. Некоторые экспортные объединения России учреждают посредника — коммерческую организацию, которая закупает продукцию у компании-производителя, уплачивает НДС, затем отгружает продукцию на экспорт и требует возмещения НДС. Предприятие-производитель (как правило, крупный завод) является крупным недоимщиком и не осу-

ществляет платежей в том числе и по налогу на добавленную стоимость.

Следует отметить, что иными путями, кроме применения комплекса мер к предприятию-недоимщику с целью заставить его исполнить свои налоговые обязательства, решить данную проблему без ущемления прав тех или иных экономических субъектов невозможно.

Изменение природы сделки. При использовании этого механизма предприятие А поставляет продукцию предприятию Б, которое не производит соответствующего платежа предприятию А. Предприятие А затем уступает возникшую дебиторскую задолженность предприятию В — данная операция трактуется законодательством как продажа финансовых активов, но не товаров и услуг и не подлежит обложению НДС. Предприятие Б впоследствии гасит свои обязательства перед предприятием В, но с точки зрения В указанный платеж является платежом за капитальный актив, т.к. предприятие В не поставляло товаров и услуг предприятию Б.

Простейший путь устранения данного метода уклонения лежит в области перехода на уплату НДС по методу начислений, при котором у предприятия А возникнут налоговые обязательства даже при уступке задолженности предприятию В.

9. Международный опыт взимания налога на добавленную стоимость

Ниже приведены результаты сравнительного анализа систем взимания налога на добавленную стоимость в разных странах. Исследование основных положений, регулирующих налог на добавленную стоимость, проводилось в общем виде для большинства стран, использующих указанный налог. Анализ будет проводиться по следующим основным положениям порядка обложения налогом на добавленную стоимость: опре-

деление понятия налогоплательщика, правила регистрации в качестве плательщика НДС, определение налогооблагаемой базы, порядок обложения малых предприятий, а также отдельных видов деятельности, льготы по налогу, а также по иным позициям.

Налогооблагаемая база. Во всех исследуемых государствах, исходя из сущности НДС, налогом на добавленную стоимость облагаются операции по поставке товаров и оказанию услуг, кроме тех случаев, когда конкретные виды деятельности либо товаров и/или услуг освобождены от обложения НДС. Как правило, предварительная оплата товаров и услуг в целях налогообложения считается реализацией, и именно в момент осуществления предоплаты возникают налоговые обязательства по НДС.

Отдельно следует рассмотреть проблему определения льготных категорий товаров и услуг, которые не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, и пути решения данной проблемы в некоторых странах. Как правило, группы товаров и услуг не облагаются НДС в том случае, если с административной точки зрения корректно определить налоговые обязательства невозможно, либо административные издержки при этом превышают предполагаемую выгоду, а также если данные блага имеют общественное значение и/или их поставкой занимается государственное предприятие. В соответствии с этим правилом, от обложения НДС во многих странах освобождены финансовые и страховые услуги, а также услуги, оказываемые квази-публичными предприятиями: образование, здравоохранение, почтовые услуги и услуги в области связи. Часто в состав исключений из налогооблагаемой базы входят услуги в области культуры и искусства, а также лотерей и игорного бизнеса.

Иногда называют несколько групп товаров и услуг, которые составляют так называемые —стандартныеосвобождения от уплаты НДС” (*standard exemptions*). В эти группы входят: почтовые услуги, медицинская помощь, стоматологическая помощь, благотворительные работы, образовательные услуги, некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, услуги в области культуры и искусства, операции страхования и перестрахования, сдача в аренду недвижимого имущества, финансовые услуги, лотереи и игорный бизнес, операции по продаже земли и зданий¹²⁹. Если рассматривать последствия освобождения реализации некоторых видов товаров и услуг, то следует обратить внимание на широко распространенную точку зрения о снижении налогового бремени с помощью введения освобождения. Такое утверждение правомерно только в случае, если покупателем является конечный потребитель либо продавец, реализующий освобожденные товары и услуги, закупает только неналогооблагаемые товары. При наличии входящих налогооблагаемых потоков освобождение от уплаты НДС приводит к увеличению налогового бремени на предприятие вследствие невозможности отнести на уменьшение общих налоговых обязательств суммы уплаченного НДС.

В таблице 6 приведены варианты обложения налогом на добавленную стоимость —стандартныхосвобождений”, а также существования дополнительных освобождений в государствах — членах ОЭСР по состоянию на 1995 год.

ТАБЛИЦА 6

Обложение налогом на добавленную стоимость основных льготных категорий товаров и услуг в странах ОЭСР

Государство	Освобождения от уплаты НДС, использующиеся в дополнение к “стандартным освобождениям”	Налогообложение “стандартных освобождений”

¹²⁹ См.: *Consumption Tax Trends*, OECD, Paris, 1995, p.21

Государство	Освобождения от уплаты НДС, использующиеся в дополнение к “стандартным освобождениям”	Налогообложение “стандартных освобождений”
Австрия	Услуги связи	Услуги в области культуры и искусства, сдача в аренду недвижимости, услуги стационаров (облагается по пониженным ставкам)
Бельгия	Юридические услуги	—
Канада	Услуги по уходу за детьми, юридические услуги, водные перевозки, плата за проезд по автодорогам и мостам, муниципальные услуги	Лотереи и игорный бизнес, продажа и сдача в аренду земли и зданий, используемых в коммерческих целях
Дания	Услуги пассажирского транспорта, услуги в области спорта, похоронные услуги, услуги туристических агентств	Услуги радио и телевидения, театров и кинотеатров
Финляндия	Поставка воды, а также все виды услуг, кроме связи и ресторанных услуг, услуги, оказание которых связано с товарами	—
Франция	—	Продажа новых зданий и незавершенного строительства, наем офисных помещений
ФРГ	Услуги связи	—
Греция	—	Услуги в области культуры и искусства (облагаются по пониженной ставке)
Исландия	Услуги в области спорта, пассажирского транспорта, авторские гонорары журналистов, писателей, и композиторов, похоронные услуги	—
Ирландия	Услуги в области транспорта, телерадиовещания, поставки воды государственными и муниципальными предприятиями	Долгосрочная аренда недвижимости, используемой в коммерческих целях
Италия	Услуги муниципального пассажирского транспорта, похоронные услуги	Продажа земли и зданий, используемых в коммерческих целях, строительство коммерческих зданий и сооружений, сдача в аренду недвижимого имущества
Япония	Социальные услуги	Сдача в аренду коммерческих зданий, почтовые услуги, некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, услуги в области культуры и искусства, продажа зданий
Люксембург	—	—
Мексика	Продажа национальной и иностранной валюты и золота, услуги транспорта	Почтовые услуги, операции страхования, сдача в аренду недвижимого имущества

Государство	Освобождения от уплаты НДС, используемые в дополнение к “стандартным освобождениям”	Налогообложение “стандартных освобождений”
Нидерланды	Услуги связи, похоронные услуги и кремация, государственное телерадиовещание, услуги в области спорта	—
Новая Зеландия	—	—
Норвегия	Услуги в области спорта, пассажирского транспорта, права, похоронные услуги, телевидение, услуги гостиниц, некоторые посреднические услуги, консалтинговые услуги	—
Португалия	Сельское хозяйство	—
Испания	—	Некоторые платные услуги в области культуры и искусства
Швеция	Услуги телевидения	—
Швейцария	Продажа емкостей многоразового использования, некоторые почтовые услуги, продажа почтовых марок, социальные услуги, некоторые комиссионные товары	Краткосрочная парковка автомобилей, некоторые банковские услуги, зубопротезирование
Турция	Поставка и ремонт морских и воздушных судов, железнодорожного транспорта, используемых в коммерческих целях, социальные услуги, поставка воды для нужд сельского хозяйства.	Услуги в области образования, культуры и искусства, продажа газет, книг, журналов (облагается по пониженной ставке), почтовые услуги, продажа зданий, используемых в коммерческих целях, услуги аренды, телерадиовещание, услуги стационаров, лотереи и игорный бизнес

Источник: Consumption Tax Trends, OECD, 1995

Из таблицы 6 видно, что в государствах — участниках Организации по экономическому сотрудничеству и развитию льготлируемые категории товаров и услуг в целом соответствуют общепринятым — “стандартным освобождениям”, однако встречаются случаи как налогообложения некоторых обычно льготлируемых товаров, так и введения дополнительных льгот помимо общепринятых. Так, анализируя введение дополнительных льгот, можно сделать вывод о том, что большинство из этих освобождений имеют определенную социальную или общественную направленность (похоронные, социальные и

муниципальные услуги, общественный транспорт, спорт), но никак не обусловлены сложностью налогового администрирования. С другой стороны, введение в состав налогооблагаемой базы некоторых групп товаров и услуг, которые, как правило, освобождены от налогообложения, скорее всего обусловлено политическими соображениями сохранения социальной справедливости и повышения государственных доходов.

Проблемы налогообложения малых предприятий. Использование особого подхода к налогообложению малых предприятий заключается в том, что последние несут более высокие издержки соблюдения законодательства (*compliance costs*), чем иные предприятия, а также в том, что экономия затрат на налоговое администрирование малых предприятий превышает потери бюджета от льготных режимов их налогообложения. При применении системы НДС к малым предприятиям возникают следующие недостатки применения стандартных схем исчисления и уплаты НДС¹³⁰:

1) Большинство малых предприятий, особенно из числа занимающихся розничной торговлей за наличный расчет, не имеют возможности вести точный учет валовой выручки за небольшие промежутки времени. Как правило, объем оборота у таких предприятий достаточно высок для обязательной регистрации в качестве плательщика НДС, но в то же время незначительно превышает его. В качестве одного из распространенных режимов НДС для малых предприятий можно привести следующий¹³¹.

¹³⁰ См.: Due J.F. "The Exclusion of Small Firms from Sales and Related Taxes" // Public Finance (The Hague), vol.39, No.2, 1984, pp.202-212

¹³¹ См. A.Tait "Value-Added Tax: International Practice and Problems", p.113

Обычно предприятия розничной торговли в краткосрочном периоде имеют более полное представление о своих покупках, чем о продажах. В этом случае возможно законодательное установление торговой наценки и взимание налога как доли от суммы приобретенных товаров с учетом торговой наценки. Различная величина торговой наценки может устанавливаться для разных видов деятельности: так в Великобритании малые предприятия имеют право избрать для обложения НДС так называемую "схему С", при которой устанавливается пять значений торговой наценки: для табачных магазинов, газетных киосков и вино-водочных магазинов ее величина составляет 1/5 (16,33%) закупочной цены, для мясных магазинов и булочных — 20%, овощных и книжных магазинов, торговцев бытовой электроникой, аптек — 40%, ювелирных магазинов — 75%, для остальных категорий плательщиков — 50%. Основным достоинством такого режима является его административная простота, причем считается, что потери бюджета от превышения фактической торговой наценкой номинально установленной величины перекрываются низкими административными издержками¹³².

2) С помощью описанного выше способа возможно решить еще одну проблему, возникающую при уплате НДС малыми предприятиями — сложность применения разных ставок при розничной продаже большого ассортимента товаров. При взимании налога с номинально установленной торговой наценки проблема расчета налоговых обязательств по различным ставкам снимается, однако налогоплательщики и бюджет могут нести потери от несовпадения фактических ставок налога, и

¹³² См.: Hemming R., Kay J.A. *"The United Kingdom" // Value-Added Tax: Lessons from Europe*, ed. by H.J.Aaron, Washington, Brookings Institution, 1981, p.59

ставок обложения торговой наценки, но как и в предыдущем случае, эти потери перекрываются выгодами от простоты налогового администрирования.

3) Некоторые малые предприятия могут испытывать трудности при применении к ним режима взимания НДС по методу номинальной торговой наценки вследствие наличия у них относительно большого объема запасов (как результат неравномерного коммерческого цикла), т.к. при уплате НДС при осуществлении закупок налоговые обязательства возникают задолго до получения выручки от продаж. Простейшим способом решения этой проблемы является применение к таким предприятиям обычного режима предоставления кредита по НДС при покупках, но без возмещения отрицательной разницы между НДС к уплате и НДС к возмещению в течение года (или другого периода).

В Великобритании для таких предприятий используются особые режимы налогообложения, которые предусматривают исчисление налоговых обязательств при закупках с учетом ожидаемых цен реализации товаров.

4) Существуют также иные проблемы обложения НДС малых предприятий, среди которых следует отметить относительно высокие по сравнению с крупными предприятиями издержки по исчислению и уплате налога, большая доля наличных платежей, внутреннее потребление оказываемых услуг и реализуемых товаров. В разных странах указанные проблемы решаются по-разному.

В целом по результатам сравнительного анализа можно выделить три основных способа применения особого режима НДС для малых предприятий¹³³: освобождение от обязанно-

¹³³ См.: Bannock G. *"VAT and Small Business: European Experience and Implications for North America"*, Willowdale, Ontario: Canadian Federation of

стей плательщика НДС, сокращение объема налоговых обязательств и упрощение административных требований при регистрации налогоплательщика, а также исчислении и уплате налога. Среди наиболее распространенных особых режимов уплаты НДС в странах, взимающих этот налог, следует отметить следующие.

1) Как уже упоминалось выше, некоторые государства освобождают от уплаты НДС малые предприятия, годовой оборот которых не превышает определенной законодательно установленной величины. Основным преимуществом такой системы является уменьшение издержек по налоговому администрированию путем исключения большого количества предприятий из системы контроля за уплатой НДС. Основным недостатком заключается в ценовой дискриминации сравнительно крупных компаний, которые могут возражать против применения режима свободной регистрации в качестве плательщика НДС, а также повышение стоимости налогооблагаемых закупок (уплаченный НДС по которым не возмещается) и, соответственно, нефактурированных продаж (при том, что покупатели не имеют права отнести часть уплаченной суммы на уменьшение своих обязательств по НДС).

Иногда указывают на дискретный характер статуса предприятия при таком режиме освобождения от обязанностей налогоплательщика, т.е. при сравнительно небольшом изменении величины оборота малое предприятие в отдельные периоды своей деятельности терять право на выход из регистрации. В целях избежания подобного явления налоговые органы на практике в качестве критерия используют среднюю величину

оборота за прошедшие несколько лет, а также прогноз финансовых показателей предприятия на будущий год.

При обсуждении предложения по увеличению лимита годового оборота для обязательной регистрации в качестве плательщика НДС в Великобритании были приведены аргументы в пользу устранения дискриминации крупных предприятий при введении особых режимов налогообложения малых предприятий. Утверждалось, что после превышения годового оборота компании установленной величины, возникающие налоговые обязательства уменьшают прибыль предприятия, что создает стимулы к снижению оборота, что в свою очередь создает конкурентные преимущества перед крупными предприятиями¹³⁴. В целях устранения подобного преимущества малых предприятий в разных странах применяются различные меры. Так, в Испании прибыль предприятий, освобожденных от регистрации в качестве плательщика НДС, облагается дополнительным — «выравнивающим» налогом. Другие страны (Греция и Ирландия) в этих целях устанавливают сравнительно низкий лимит выручки, необходимый для обязательной регистрации, для предприятий сферы услуг. С другой стороны, Великобритания применяет достаточно высокую величину указанного лимита без принятия каких-либо дополнительных мер.

В Таблице 7 сведены основные требования к малым предприятиям, необходимые для получения права не регистрироваться в качестве плательщика НДС в странах Организации экономического сотрудничества и развития.

ТАБЛИЦА 7

Условия освобождения от регистрации в качестве плательщика НДС в странах ОЭСР

¹³⁴ См. S.Brittan *"Don't Let VAT Kill Off Jobs"* // Financial Times (London), February 18, 1985, p.13

Государство	Основные условия		Лимит выручки от реализации		Возможность регистрации	Минимальный срок деятельности
	Размер предприятия	Вид деятельности	Национальная валюта	Эквивалент в долл. США*		
Австрия	+	—	до ATS40000	\$2982	+	5 лет
Бельгия	—	—	—	—	—	—
Канада	+	—	до CAD30000	\$20619	+	1 год
Дания	+	—	до DKK20000	\$2755	+	2 года
Финляндия	+	+	до FIM75000	\$12940	+	—
Франция	+	—	до FRF70000 за вычетом НДС	\$10947	+	2 года
ФРГ	+	—	до DEM25000	\$13112	+	5 лет
Греция	+	+	до GRD1000000 (250000 - для поставщиков услуг)	\$3106 (\$776)	+	—
Исландия	+	—	до ISK140000	\$1937	+	—
Ирландия	+	—	до IEP40000 (20000 - для поставщиков услуг)	\$52100 (\$26050)	+	—
Италия	+	***	до ITL10 млн.	\$5298	+	1 год
Япония	+	—	до JPY 30 млн.	\$285318	+	2 года
Люксембург	+	—	до LUF400000	\$10171	+	5 лет
Мексика	—	—	—	—	—	—
Нидерланды	+	—	чистые налоговые обязательства — до NLG4150***	\$1932	+	—
Новая Зеландия	+	—	до NZD30000	\$15482	+	—
Норвегия	+	+	до NOK30000	\$3744	—	2 года
Португалия	+	+	до PTE1500000	\$7675	+	5 лет
Испания	—	+	Индивидуальные предприятия розничной торговли	—	—	—
Швеция	+	—	до SEK200000	\$23664	—	—
Швейцария	+	—	до CHF75000	\$47830	+	—
Турция	+	+	в зависимости от вида деятельности	—	—	—
Великобритания	+	—	до £45000	\$73665	+	—

* по межбанковскому курсу на 11.01.2000

** только для сельскохозяйственных предприятий

*** предприятия с чистыми налоговыми обязательствами до 2173 гульдена не уплачивают налог, если годовые налоговые обязательства предприятия находятся в промежутке между 2173 и 4150 гульденов, то предприятие получает льготы по уплате налога

Источник: Consumption Tax Trends, OECD, 1995, p.41

Из Таблицы видно, что максимальный размер годового оборота предприятия (а именно этот критерий используется в большинстве государств), необходимый для его освобождения от обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость, значительно различается по странам ОЭСР. Тем не менее, это неудивительно, т.к. невозможно сравнивать данный показатель в разных странах без учета информации о структуре производства, издержек соблюдения законодательства, издержек налогового администрирования, а также сложности системы налога на добавленную стоимость.

В целях избежания злоупотреблений путем манипулирования моментами покупок и продаж по отношению к дате выхода из режима регистрации в качестве плательщика на добавленную стоимость многие страны используют критерий минимального периода регистрации в качестве плательщика НДС помимо критерия максимального оборота. Указанный период составляет, в зависимости от государства, от одного до пяти лет. Многие страны используют, кроме критерия максимальной величины оборота, иные показатели размера предприятия, такие как численность персонала либо возможный размер обязательств по НДС.

Следует отметить, что законодательство всех стран, использующих освобождение малых предприятий от обязанностей плательщика НДС, запрещает как взимание НДС с покупателей, так и требование кредита по уплаченному налогу. В некоторых странах, например, в Новой Зеландии, налоговые органы имеют право взыскивать с малых предприятий, выде-

ляющих НДС в выставляемых счетах-фактурах, суммы полученного таким образом налога.

2) В качестве особого метода налогообложения малых предприятий возможно использование множественных ставок. Так, в Корее в 1983 году были введены специальные ставки для малых предприятий, в результате чего эффективная ставка для указанных категорий плательщиков была снижена на величину от 30% до 60% стандартной величины. Такой подход имеет достаточно высокую стоимость в отношении потерь для государственного бюджета, в т.ч. и вследствие роста издержек на налоговое администрирование.

3) В некоторых странах применяется система уплаты налога на добавленную стоимость поставщиком по более высокой ставке за малое предприятие, освобожденное от уплаты налога. Впервые этот метод был введен в Бельгии, за которой последовали Испания, Турция и Аргентина. При этом режиме все предприятия обязаны регистрироваться в качестве плательщиков НДС, но малым предприятиям, определяемым по законодательно установленным признакам, присваиваются особые идентификационные номера, обладатели которых имеют право избрать для себя специальный режим. При этом режиме поставщики малых предприятий дополнительно включают в цену поставки и вносят в бюджет сумму налога, которую в соответствии со средней величиной торговой наценки малое предприятие должно было уплатить, если бы оно являлось обычным плательщиком.

Несмотря на простоту такой меры, ее применение ограничено следующими соображениями: во-первых, уплата налога поставщиком с ожидаемой торговой наценки возможна только применительно к отраслям, в которых средняя величина этой наценки хорошо известна (если она не установлена законодательно), во-вторых, такой режим сильно усложняет издержки

на исчисление и уплату налога предприятиями, поставляющими продукцию всем категориям налогоплательщиков, включая конечных потребителей. Также следует отметить, что почти все страны (кроме Бельгии), практиковавшие использование подобного режима либо отказались от его применения, либо собираются сделать это¹³⁵.

4) Еще одним методом особого налогообложения малых предприятий является определение величины налогооблагаемого оборота, исходя из согласованной с налоговыми органами величины валовой выручки предприятия с учетом установленных скидок (метод *forfait*).

В Италии¹³⁶ для малых предприятий добавленная стоимость в целях налогообложения исчисляется путем уменьшения валовой выручки предприятий на специальный коэффициент. Этот коэффициент устанавливается дифференцированно для различных отраслей производственной сферы и сферы услуг в диапазоне от 40% до 97%. В некоторых странах (Франция, Австрия, Италия, Япония, Люксембург, Голландия) малые предприятия пользуются порядком сокращения подлежащего уплате налога. Это сокращение производится либо в зависимости от объема начисленного налога, либо в зависимости от оборота предприятия.

Во Франции упрощенный режим уплаты налога как фиксированной суммы может применяться к предприятиям, если их оборот не превышает 500 тыс. фр. для торговых предприятий и 150 тыс. фр. для остальных предприятий. Фиксированная величина НДС определяется на основе той же декларации, что

¹³⁵ См. A.Tait "Value-Added Tax: International Practice and Problems", p.120

¹³⁶ См.: Castelucci L. "Italy" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987

и для расчета фиксированного налога на прибыль. Налогоплательщики имеют право на дополнительное уменьшение налога, подлежащего уплате, при осуществлении больших инвестиций, чем предполагалось при определении налога. Существует франшиза по уплате налога: если налог меньше 1350 фр., то он не уплачивается. Налог уменьшается на эту же величину, если его сумма не превышает 5400 фр.

Также во Франции существует —реальный— упрощенный режим уплаты налога для предприятий, оборот которых не превышает 3,5 млн. фр. для торговых предприятий и 1 млн. фр. для остальных. Этот режим заключается в уплате налога не в виде фиксированной суммы, а в виде разницы между суммами налога, подлежащими уплате за проданные товары, и суммами, уплаченными за приобретенные товары, и отличается упрощенной системой бухгалтерского учета¹³⁷.

5) Практически все страны ОЭСР разрешают малым предприятиям подавать декларации и уплачивать налог с периодичностью как минимум три месяца. Упрощенные процедуры расчета НДС основаны на применении к величине оборота предприятия коэффициентов, полученных или из анализа предшествующей деятельности предприятия, или из анализа деятельности отрасли.

6) При упрощенных режимах уплаты налога на добавленную стоимость может применять упрощенная система налогового учета и расчета налоговых обязательств, например, на основе потока наличности, когда обязательства по налогу определяются на основе совершенных входящих и исходящих платежей предприятия.

¹³⁷ См.: Lienard J-L., Messere K.C. *"France"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987, p.138

Таким образом, практически во всех системах НДС используется особый подход к налогообложению малых предприятий, однако характер этого подхода различен для разных налоговых систем: от полного освобождения малых предприятий от уплаты НДС до применения к подобным предприятиям общего режима уплаты НДС с некоторыми изменениями. Однако следует отметить, что при освобождении малых предприятий от уплаты НДС создается возможность для уклонения от уплаты налога путем разделения относительно крупного предприятия на несколько мелких, показатели деятельности которых позволяют выйти из режима плательщика налога на добавленную стоимость. Для противодействия подобного рода уклонению законодательство некоторых стран (например, Великобритании и Японии) предусматривает объединение оборота аффилированных предприятий в целях налогообложения.

Возмещение кредита по НДС, превышающего обязательства по налогу. Одно из основных отличий налога на добавленную стоимость от прямых налогом состоит в возможности периодического возникновения ситуации, когда у налоговых органов имеется задолженность перед налогоплательщиками. При этом, решения государственных органов всегда принимаются в интервале между двумя крайними возможностями: максимального ограничения или полного запрещения на возмещение отрицательных обязательств по НДС из бюджета и, наоборот, введение "справедливых" правил автоматического возмещения превышения кредита по НДС налоговых обязательств. Оба этих крайних варианта не представляются нам разумными: если первый вариант нарушает принципы справедливости и нейтральности налога, то второй предоставляет большие возможности для злоупотреблений.

Вследствие этого, большинство стран, взимающих налог на добавленную стоимость, в случае, если сумма возмещения

по уплаченному НДС превышает налоговые обязательства по этому налогу, признает право налогоплательщика на возмещение из государственного бюджета суммы превышения при предоставлении в налоговые органы надлежащим образом оформленных документов, подтверждающих сумму превышения, однако налагает на эту процедуру некоторые ограничения.

Так, законодательством некоторых стран предусмотрены положения, регламентирующие списание суммы превышения кредита по НДС над обязательствами на издержки производства, будущие налоговые платежи и т.д. Так, в Чили по заявлению налогоплательщика положительная разница между кредитом и обязательствами по НДС может быть перенесена на будущие налоговые периоды с корректировкой на индекс инфляции. В то же время, налогоплательщики, показывающие в отчетности превышение кредита по НДС над обязательствами по налогу в течение 6 месяцев подряд, имеют право на использование этой суммы для уплаты иных налогов (в том числе таможенных пошлин). Для получения возмещения этой разницы из бюджета в денежном выражении у налогоплательщика не должно быть задолженности по другим налогам и таможенным пошлинам. В Канаде применяется следующий режим возмещения положительной разницы между кредитом и обязательствами по налогу с продаж и НДС: если предприятие не зарегистрировано в качестве плательщика налога на добавленную стоимость или его реализация полностью состоит из освобожденной от уплаты налога продукции, сумма кредита по налогу может быть отнесена на издержки производства либо включена в стоимость основных фондов.

Налог на добавленную стоимость в государствах с федеративным устройством. В государствах с федеративным устройством НДС является федеральным налогом, т.е. его

ставки, порядок исчисления и уплаты определяются исключительно центральным правительством. Рассмотрим примеры систем налога на добавленную стоимость в различных федеративных государствах.

В Федеративной Республике Германия НДС является федеральным налогом, а за его поступление в федеральный бюджет отвечают региональные органы власти. На 1998 год было запланированы следующие пропорции распределения доходов от НДС между бюджетами различных уровней: 3,64% зачисляется в федеральный бюджет с целью передачи в пенсионную систему, 2,2% оставшейся суммы зачисляется в муниципальные бюджеты, остаток распределяется между федеральным и региональными бюджетами в пропорции 50,5/49,5 в пользу федерального бюджета. При этом горизонтальное распределение доходов от НДС (распределение между землями) производится пропорционально численности населения в субъектах федерации¹³⁸, а также производятся дополнительные платежи в пользу восточных земель.

В отличие от ФРГ, бразильская налоговая система предусматривает различные ставки НДС для продаж товаров и услуг внутри штатов (17%) и между штатами (11%). Более того, федеральное правительство взимает НДС только с оптовых сделок между предприятиями в разных штатах, в то время как правительства штатов взимают налог со сделок внутри штата, включая розничную торговлю¹³⁹. Такая система приводит к

¹³⁸ См.: Dengel A. *"Federal Republic of Germany"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987. Wurzel E. *"Towards More Efficient Government: Reforming Federal Fiscal Relations in Germany"*, Economic Department Working Paper #209, OECD, Paris, 1999

¹³⁹ См. A.Tait *"Value-Added Tax: International Practice and Problems"*, pp.156-157

большим сложностям в налоговом администрировании, а также в отношениях между штатами, где сконцентрировано производство товаров, и штатами – потребителями. С принятием новой конституции в Бразилии на уровень штатов и муниципалитетов были переданы значительные налоговые полномочия. База субнациональных налогов на добавленную стоимость была расширена, а субнациональные органы власти получили возможность устанавливать ставки и дифференцировать их в зависимости от социальной значимости различных групп товаров и услуг. Таким образом, если для большинства федеративных государств характерна тенденция к централизации полномочий по администрированию налога на добавленную стоимость и снижению количества налоговых ставок, для Бразилии характерны противоположные тенденции.

В Мексике сбор и администрирование НДС находится в сфере ответственности региональных органов власти, а региональная доля в налоговых поступлениях составляет около 19%. Формула распределения доходов от НДС в Мексике сложна, а ставка отчислений в бюджет штата зависит в том числе от налоговых усилий региональных властей, которые определяются как отношение прироста поступлений налога с территории штата к общему приросту поступлений НДС по стране.

Налогообложение услуг. Реализация услуг в законодательстве стран, взимающих налог на добавленную стоимость, обычно определяется как любая реализация за исключением реализации товаров и реализации земли¹⁴⁰. Необходимость различения между товарами и услугами проистекает из различия порядка определения налоговых обязательств по этим

¹⁴⁰ См. D.Williams "Value-Added Tax" // Tax Law Design and Drafting, p.188

двум категориям. В частности, факт экспорта или импорта товаров устанавливается как момент пересечения таможенной границы страны, что не может быть использовано в отношении услуг, для которых более важное значение имеют такие факторы, как место регистрации поставщика услуг и место оказания услуг.

Традиционно считается, что взимание налога на добавленную стоимость и налога с розничных продаж применительно к услугам является сложной задачей с точки зрения администрирования. Так, услуги, как правило, оказываются на финальных стадиях производственного цикла, в оказании услуг могут принимать участие многочисленные малые предприятия, а входящие затраты при оказании услуг также чрезвычайно малы. Дополнительным фактором, осложняющим налогообложение услуг, является их смешанное и достаточно широкое использование — одна и та же услуги может быть оказана как в целях промежуточного, так и конечного потребления; может быть поставлена как на экспорт, так и внутри страны. Очень часто разграничить эти направления не представляется возможным, особенно если речь идет о транспортных, банковских, рекламных, юридических, телекоммуникационных услугах. Хотя система налога на добавленную стоимость и снимает некоторые из перечисленных проблем (главным образом, путем регистрации налогоплательщиков и указании в счетах-фактурах сумм уплаченного налога, которую покупатели услуг имеют право потребовать к возмещению), сфера услуг остается наиболее уязвимой для уклонения от уплаты НДС.

Как можно увидеть в таблице 6, в странах ОЭСР не существует единого подхода к налогообложению услуг¹⁴¹. Особен-

¹⁴¹ См.: *Consumption Tax Trends*, OECD, 1995, p.26

но это касается услуг пассажирского транспорта, развлекательных услуг, а также услуг гостиниц и ресторанов. Тем не менее, рекламные услуги, телефонная связь и индивидуальные услуги (как правило, юридические и медицинские) облагаются по стандартной ставке, хотя последние выведены из-под налогообложения в Финляндии и Норвегии. В Швеции услуги в области культуры и искусства (живопись), образования, медицинские и стоматологические услуги освобождены от уплаты НДС. Иные индивидуальные услуги (юридические) подлежат налогообложению. В Бельгии медицинские и юридические услуги освобождены от налогообложения, аналогичный режим применяется для некоторых видов медицинских и стоматологических услуг в Нидерландах и ФРГ. Страховые премии, а также игровой бизнес и тотализаторы освобождены от уплаты НДС в большинстве государств (как правило, взимается отдельный налог на эти виды услуг). В Новой Зеландии игровой бизнес, общее страхование и страхование на случай пожара облагаются налогом по стандартной ставке, в дополнение к которой некоторые виды игорного бизнеса облагаются иными налогами.

Другими видами услуг, которые обычно выводятся из системы НДС, являются банковские и финансовые услуги, услуги в области культуры, образования, арендные платежи, почтовые услуги. Отдельно следует остановиться на взимании налога на добавленную стоимость с финансовых услуг. Сложность налогообложения этого вида услуг заключается в том, что стоимостью оказания услуги является взимаемый либо начисляемый платеж, т.е. страховая премия или процентные платежи. В таком случае НДС должен начисляться на величину этого платежа. Однако ни одна страна не взимает налог на добавленную стоимость таким образом, т.к. во-первых, это будет стимулировать появление теневого рынка финансовых

услуг, а во-вторых, добавленную стоимость при таком порядке следует исчислять как разницу между доходами от кредитования и платежами по принимаемым депозитам. Такой расчет представляется невозможным применительно к каждой финансовой операции, так как чаще всего прием конкретного депозита и выдача кредита формально никак не связаны между собой¹⁴².

Вследствие этого, все страны ОЭСР освобождают от уплаты НДС все “первичные” финансовые услуги, которые включают в себя операции на денежном, фондовом, финансовом рынке, кредитные операции и ведение банковских счетов. Некоторые страны (такие, как Финляндия и Норвегия) льготируют также и —~~вторичные~~” финансовые услуги, которые охватывают консалтинг, факторинг, депозитарную деятельность на рынке ценных бумаг. В то же время, освобождение финансовых услуг от налогообложения (в отличие от применения нулевой ставки) означает, что в их стоимость входят суммы налога, уплаченные финансовым учреждением при осуществлении своей деятельности, которые не могут быть востребованы к возмещению покупателем услуг. В целях разрешения данной проблемы налоговое законодательство ФРГ предусматривает возможность выбора между режимами налогооб-

¹⁴² Другим способом налогообложения финансовых операций является начисление налога на валовую разницу между полученными доходами и процентными расходами финансово-кредитной организации в данный налоговый период. Такой способ рассматривался в Канаде, однако спустя некоторое время, от взимания НДС с финансовых услуг отказались. Вообще, несколько стран, в том числе Новая Зеландия и США, рассматривали возможность налогообложения финансовых услуг, однако отвергли эту идею вследствие серьезных затруднений по некоторым вопросам налогообложения. В том числе, не было ясно, каким образом должно происходить налогообложение процента.

ложения финансовых услуг, оказываемых юридическим лицам, и освобождения таковых от уплаты НДС.

10. Налог на добавленную стоимость в Российской Федерации

Ниже для разработки стратегии реформирования системы НДС в России и формулировки предложений по изменению законодательства, регламентирующего взимание данного налога, приведен обзор исторических аспектов введение налога на добавленную стоимость в России, а также основных изменений в порядке его взимания, начиная с 1992 года.

10.1. Переход к налогу на добавленную стоимость в 1991 году

Как известно одним из основных налогов в советской налоговой системе являлся налог с оборота. В число плательщиков этого налога входили все предприятия, производящие и реализующие товары, облагаемые налогом с оборота. Однако налог с оборота в СССР в дореформенный период не был налогом в строгом смысле этого слова. Он являлся составной частью общего механизма перераспределения финансов в экономике и взимался на стадии розничных продаж с тех видов товаров, розничные цены на которые превышали оптовые. В обратной ситуации, когда оптовые цены были выше розничных, возникал отрицательный налог (субсидия). Ставки налога с оборота могли устанавливаться в процентах к облагаемому обороту или в твердых суммах с единицы товара.

Налог с оборота взимался преимущественно с товаров народного потребления длительного пользования, люксовых продуктов питания, алкогольных и табачных изделий. На широкий круг продуктов питания предоставлялись субсидии. Вследствие большей доли расходов на питание у менее обес-

печенных слоев из-за такой структуры налога с оборота повышалась прогрессивность налоговой системы, что интерпретировалось как ее направленность на достижение социальных целей. Однако ценовые субсидии, с точки зрения их социальной эффективности, являются менее предпочтительными, чем прямые адресные дотации.

Значительные расхождения в уровнях рентабельности в различных отраслях и на отдельных предприятиях приводили к невозможности применения налога с оборота по единым ставкам. Стремление учесть и свести к минимуму подобные расхождения порождало сотни различных ставок налога. Однако на практике это не способствовало обеспечению справедливости и нейтральности налогообложения.

В 1990-1991 годах более 90% поступлений налога с оборота определялось разницей (в абсолютном выражении) между централизованно устанавливаемыми оптовыми и розничными ценами для определенных товаров и производителей. С ростом розничных цен и сохранением фиксированного номинального налога с оборота его доля в цене товара падала и, следовательно, падали доходы бюджета от налога с оборота. В результате этих процессов доходы от этого налога росли медленнее, чем оборот (хотя на некоторые товары, например алкоголь, доля налога в розничной цене возрастала). Так, реформа розничных цен в 1991 году привела к увеличению номинального оборота на 70% и лишь к 15-процентному возрастанию доходов от налога с оборота¹⁴³.

Налог с оборота, наряду с платежами из прибыли предприятий, был важнейшим источником доходов бюджета СССР. В 1980 году его поступления составляли 15,2% ВВП, в 1985 -

¹⁴³ См.: Williason J. *"Economic Consequences of Soviet Disintegration"* Washington, D.C.: Institute for International Economics, 1993, p. 32-33

12,6% ВВП. К 1991 году объем налога с оборота, поступивший в консолидированный бюджет бывшего СССР, сократился до 6,3% ВВП или 21% доходов бюджета.

Деградация системы ценового контроля в последние годы существования социализма привела к падению доходов от налога с оборота при одновременном росте ценовых субсидий. Такое положение в 1991 году вызвало неотложную необходимость замены налога с оборота более эффективным фискальным инструментом.

Осенью 1991 года в качестве замены налога с оборота и альтернативы использованию НДС предлагалось введение акцизов, увеличение ставок подоходного налога, введение адвалорного налога с продаж (каскадного или с розничных продаж), повышение ставок налога на прибыль.

Очевидно, что в условиях, когда в результате либерализации цен население болезненно восприняло падение доходов и обесценение сбережений, повышение ставок подоходного налога было совершенно неприемлемым решением, т.к. с психологической точки зрения рост прямых налогов всегда менее предпочтителен, чем повышение косвенных налогов. Поскольку следует различать объективное (потеря ресурсов для налогоплательщика) и субъективное налоговое бремя¹⁴⁴, исходя из субъективной оценки тяжести налога плательщики и политики могут предпочитать “невидимые” косвенные налоги прямым. В пользу усиления роли косвенного налогообложения говорит и то, что оно в отличие от подоходного налога оказывает при определенных условиях меньшее отрицательное влияние на

¹⁴⁴ См.: Dalton H., *"Principles of Public Finance"*, London, 1954, 351 p.

сбережения¹⁴⁵ (подробнее об этом см. раздел о влиянии НДС на сбережения данной главы).

Повышение ставок налога на прибыль также было нежелательным, вследствие уже существовавшего достаточно высокого уровня эффективной ставки налогообложения (с учетом обложения части затрат предприятий на рабочую силу и капитал). В то же время использование косвенных налогов обеспечивало необходимую диверсифицированность налоговой системы, при которой замена налога с оборота на адвалорный налог позволяла избежать неблагоприятных психологических эффектов. Так как налог с продаж по многим показателям уступает налогу на добавленную стоимость (см. раздел 1 настоящей главы), при рассмотрении вариантов косвенных налогов выбор был сделан в пользу последнего.

Таким образом, введение НДС с высокой ставкой (28%) в 1992 году было, как представляется, наилучшим решением по сравнению с возможными тогда альтернативами. Оно позволило увеличить общий уровень налоговых изъятий. При этом широкая база налога создала предпосылки стабильности поступлений во времени. За счет преемственности НДС по отношению к налогу с оборота (по функциям) и по отношению к использовавшемуся в 1991 году налогу с продаж (по технике взимания) введение налога внесло не слишком значительные изменения в налоговую систему, вызвав минимально возможный скачок общего уровня цен, и было психологически относительно безболезненным. Пониженная ставка на продукты питания позволила обеспечить прогрессивность налоговой системы, отвечающую требованиям социальной справедливости в условиях невозможности за короткий срок обеспечить созда-

¹⁴⁵ См., например.: Musgrave R.A. *"The Theory of Public Finance"*, McGraw-Hill, New York, 1959

ние действенной системы адресной поддержки низкодходных слоев населения. Использование небольшого количества ставок (основная, пониженная и нулевая) позволило внести минимальные искажения в относительные цены. Техника взимания НДС предоставляла малые возможности уклонения от налога и тем самым обеспечила необходимую бюджетную отдачу и уровень справедливости налоговой системы.

10.2. Взимание налога на добавленную стоимость в Российской Федерации в 1992-1999 гг.

Ниже мы рассмотрим историю и основные этапы реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации в 1992-1999 годах. Основное внимание будет уделено принимавшимся изменениям в порядке взимания налога в течение восьми лет, прошедших с его введения, а также некоторым количественным показателям, характеризующим значение НДС для доходов бюджетной системы России.

1992 год. Закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" был принят 6 декабря 1991 года¹⁴⁶. Согласно указанному закону, плательщиками налога в России являются все юридические лица, предприятия без образования юридического лица, международные объединения, иностранные юридические лица и их филиалы, а также граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, годовая выручка от реализации товаров и услуг у которых превышала 100 тыс. руб.

База налога определялась объемом реализации товаров, работ и услуг, в том числе реализованных внутри предприятий, но не относимых на себестоимость продукции. В про-

¹⁴⁶ См.: Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость" №1992-1 от 6.12.1992.

мышленности отчислению в бюджет подлежит разница между суммой налога, полученной от покупателей, и суммой налога, уплаченной поставщикам материальных ресурсов, топлива, работ и услуг, стоимость которых подлежит отнесению на себестоимость продукции, причем согласно первоначального варианта закона, не разрешалось вычитать из обязательств перед бюджетом налог, уплаченный поставщикам основных средств и нематериальных активов.

Предприятия розничной торговли уплачивали налог с разницы между ценами их реализации и ценами, по которым они приобрели товары у поставщиков, включая НДС. Иными словами, НДС платился с величины торговой наценки, равной разнице между продажной и покупной ценой. Аналогично, предприятия-посредники платили налог с дохода, представляющего собой надбавки и комиссионные вознаграждения. Строительные организации – со стоимости работ, принятых заказчиками. Такой порядок серьезно усложнял взимание налога на добавленную стоимость, поскольку ставил расчет налога в зависимость от процедуры расчетов определения валового дохода и прибыли предприятий.

Впоследствии Законом от 16.07.1992 года¹⁴⁷ было разрешено принимать к зачету сумму НДС, уплаченную при приобретении основных средств и нематериальных активов, равными долями в течение двух лет, начиная с момента ввода в эксплуатацию, суммы налога, уплаченные при приобретении основных средств.

Необходимо отметить, что в 1992 году товары и услуги, импортируемые в Российскую Федерацию, не подлежали обложению налогом на добавленную стоимость.

¹⁴⁷ См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России" №3317-1 от 16.07.1992

Стандартная ставка НДС первоначально устанавливалась в размере 28% для всех товаров и услуг, реализуемых на территории РФ. 3 февраля 1992 года было принято постановление Президиума ВС РФ и Министерства экономики и финансов РФ¹⁴⁸, которым устанавливалась пониженная ставка НДС в размере 15% для некоторые продовольственные товары. В разъяснение этого постановления 11 февраля было разослано письмо Министерства экономики и финансов¹⁴⁹, разъясняющее указанное постановление. Вместе с тем, ни в Закон "О налоге на добавленную стоимость", ни в соответствующую инструкцию Госналогслужбы указанные изменения внесены не были.

16 июля 1992 года был принят закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему РФ"¹⁵⁰, который устанавливал с 1 января 1993 года стандартную ставку НДС 20% и пониженную ставку в размере 10% по продовольственным товарам и товарам для детей. В законе и разъясняющей его инструкции ГНС¹⁵¹ было указано, что до вступления в силу данного положения закона вводилась дополнительная пони-

¹⁴⁸ См.: Постановление Президиума ВС РФ и Министерства экономики и финансов РФ от 3.02.1992 №2264-1 "О социальной защите населения и об упорядочении регулирования ценообразования на отдельные виды продукции"

¹⁴⁹ См.: Письмо Минэкономики и финансов №6-1 от 11.02.1992 "Об отмене взимания налога на добавленную стоимость с некоторых предприятий общественного питания и установлении 15-процентной ставки на отдельные продовольственные товары"

¹⁵⁰ См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России" №3317-1 от 16.07.1992, ст.1 п.2 пп. г) и ст.2 п.е).

¹⁵¹ См.: Письмо Госналогслужбы РФ №ВЗ-4-05/55 и Министерства финансов №04-03-02 от 31.07.1992 "О внесении изменений и дополнений в инструкцию Государственной налоговой службы Российской Федерации от 9 декабря 1991 года "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость""

женная ставка НДС на отдельные виды продовольственных товаров на уровне 15%, причем данная ставка вводилась задним числом с 1 января 1992 года¹⁵².

Как и в большинстве стран, применяющих НДС, в России было установлено, что финансовые услуги, услуги в области образования и культуры не облагаются налогом. Кроме того, от налога на добавленную стоимость были освобождены:

- товары и услуги, экспортируемые за пределы стран СНГ (при этом экспорт облагался по нулевой ставке, в то время как остальные товары и услуги были освобождены от уплаты НДС);

- услуги городского пассажирского транспорта;

- квартирная плата;

- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет бюджета.

Законом от 22.05.1992¹⁵³ в список товаров и услуг, освобождаемых от уплаты НДС были добавлены услуги в области здравоохранения, а законом от 16.07.1992 — работы по строительству жилых домов, продукция предприятий, численность работающих инвалидов в которых составляет не менее 50% от общего числа работников, сельскохозяйственная продукция колхозов, совхозов и других сельскохозяйственных предприятий, реализуемая в счет оплаты труда и прочие льготы.

¹⁵² Таким образом, фактически пониженная ставка НДС не действовала до сентября 1992 года. Косвенным подтверждением этого являются Разъяснения ГНС №ВЗ-6-05/173 "По отдельным вопросам, связанным с применением налогового законодательства о налоге на добавленную стоимость", которые при ответе на вопрос о том, как правильно исчислить НДС при закупке у населения продукции в 1992 году (мяса, молока и т.д.), исходит из ставки 28%.

¹⁵³ См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость"" №2813-1 от 22.05.1992.

Первоначальной редакцией закона было установлено, что НДС уплачивается ежемесячно предприятиями со среднемесячными платежами налога, превышающими 100 тыс. руб. и ежеквартально — плательщиками, чьи среднемесячные платежи составляли менее 100 тыс. руб. При этом налогоплательщики со среднемесячными платежами выше 300 тыс. руб. были обязаны осуществлять ежедекадные авансовые платежи в размере одной трети от суммы обязательства по НДС по последнему месячному расчету.

В июле 1992 года было установлено¹⁵⁴, что учитывая высокие темпы роста цен, начиная со второй декады третьего квартала, ежедекадные авансовые платежи НДС осуществляются исходя из фактической суммы налога, начисленной в прошлом месяце, с коэффициентом 2,5.

Кроме того, в конце мая¹⁵⁵ предприятиям было запрещено вычитать из своих обязательств по НДС суммы налога по приобретенным материальным ценностям (кредит по НДС) в случае неоплаты соответствующих счетов.

В течение всего 1992 года наблюдался быстрый рост поступлений налога на добавленную стоимость в бюджетную систему России (см. рис. 1): если в январе доходы от НДС составляли всего 3,3% ВВП, то уже в декабре они увеличились до 15,4% ВВП, а по итогам года поступления НДС составили 11,1% ВВП. Возросла и доля НДС в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета: с 25,4% в январе до 43% в декабре и 40% в целом за год.

¹⁵⁴ См.: Телеграмму Минфина РФ №04-03-02, Госналогслужбы №ИЛ-6-16/207 от 04.07.1992 "О порядке уплаты НДС предприятиями"

¹⁵⁵ См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость"" №2813-1 от 22.05.1992.

За первую половину 1992 года поступления НДС составили 6,5% ВВП или 30,5% налоговых поступлений. Начиная с июля месяца поступления НДС увеличились (если в марте-июне они составляли в среднем 7% ВВП, то во второй половине года происходил постоянный рост с 8% до 15% ВВП), что, по-видимому, объясняется установлением более частых сроков уплаты НДС для крупных плательщиков, а также определением объема авансового платежа с учетом коэффициента 2,5. За три квартала 1992 года поступления НДС достигли 7,9% ВВП, что составило 34,4% налоговых поступлений. Резкий рост поступлений НДС в октябре вызван рядом факторов, среди которых можно отметить следующие. В октябре поступили средства доначисления по НДС в связи с разрешением включать в кредит по НДС налог не по всем приобретенным материальным ресурсам, а лишь по списанным на издержки производства, а также в связи с учетом в налогооблагаемом обороте всех средств, полученных от поставщиков (прежде распространенным методом уклонения от налога было занижение цен и перечисление поставщику средств в целевые фонды). По оценке Государственной налоговой службы РФ, это составило около 100 млрд. руб. (23,5% поступлений НДС в октябре). Учет в налогооблагаемой базе средств, полученных от поставщиков формально в виде финансовой помощи, а не как оплата продукции, увеличил поступления налога на прибыль на 40-50 млрд.руб. Важным фактором роста поступлений налога было проведение Центральным банком России осенью 1992 года зачета взаимных долгов предприятий, резко увеличившего объемы реализованной продукции у предприятий-кредиторов.

Необходимо учитывать, что в январе поступали платежи только от крупных предприятий (суммы налога свыше 100 тыс. руб.), средние предприятия платили один раз в месяц, а

мелкие налогоплательщики (суммы налога менее 50 тыс. руб.) платили налог раз в квартал, т.е. первые поступления от этой категории пришли только в апреле 1992 года. Во втором квартале резкое снижение темпов роста поступлений акцизов и НДС было вызвано кризисом платежеспособности предприятий и, до некоторой степени, накоплением запасов готовой продукции.

1993 год. В соответствии с нормативными актами, принятыми летом и в декабре 1992 года, существенно изменился порядок исчисления и взимания налога на добавленную стоимость, однако в инструкцию ГНС, которой руководствуются предприятия при исчислении и уплате налога, подобные изменения были внесены только в марте 1994 года.

Помимо этого, была значительно расширена и уточнена нормативная база, регламентирующая порядок исчисления и уплаты НДС: были приняты подробные списки товарных групп, подлежащих обложению по сниженной ставке, уточнены обороты и виды деятельности, не подлежащих обложению налогом, опубликованы разъяснения по отдельным вопросам уплаты НДС.

Как уже было отмечено выше, с 1 января 1993 года были снижены ставки налога на добавленную стоимость: до 10% по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей и до 20% – по остальным товарам, включая подакцизные продовольственные товары.

Кроме непосредственного ухудшения бюджетной ситуации в 1993 году из-за снижения ставки НДС, предварительное обнародование готовящегося понижения привело к некоторому снижению объемов реализации в IV квартале 1992 года. Желаемого депутатами, принимавшими это решение, антиинфляционного эффекта от снижения ставок НДС, как и в феврале 1992 года (когда были снижены ставки НДС на молочные

продукты, растительное масло, муку и ряд других продуктов), не наблюдалось. По-видимому, что это объясняется неодинаковой эластичностью цен по ставке налога при увеличении и снижении ставки. С другой стороны, увеличение уровня цен при снижении налоговых ставок может быть вызвано другими причинами: в частности, инфляционными ожиданиями, которые могут быть связаны с ожиданиями денежной эмиссии для покрытия выпадающих бюджетных доходов. а также другими причинами.

В 1993 году значительно расширилась база НДС. С 1 января, в соответствии с законом от 22.12.1992, налогом облагаются обороты по реализации предметов залога, а также суммы денежных средств, получаемые предприятиями от своих покупателей за реализуемые им товары в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемых в счет увеличения прибыли¹⁵⁶.

Также законом от 22.12.1992 года в число объектов обложения НДС с 1.02.1993 были включены товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, причем в налогооблагаемую базу включаются таможенная стоимость, таможенная пошлина, а по подакцизным — и сумма акциза. Освобождались от НДС лишь импортные продовольственные товары, сырье для их производства, оборудование для научной деятельности, изделия медицинского назначения и сырье для их производства.

Налог на добавленную стоимость с 1 января 1993 года перестал быть НДС, взимаемым с дохода (*product type VAT*, см. выше), порядок применения которого не позволяет вычитать из налоговых обязательств налог на приобретаемые капитальные ресурсы. С учетом принятых в 1993 году изменений рос-

¹⁵⁶ См.: Закон РФ "О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах" №4178-1 от 22.12.1992.

сийский налог на добавленную стоимость можно определить как НДС, взимаемый с дохода (*income type VAT*), а для предприятий сельского хозяйства был принят вариант налога с учетом основных фондов (*capital goods VAT*), т.к. для указанной категории плательщиков вычет мог осуществляться одновременно с момента принятия активов на учет.

Другой мерой, также весьма усложняющей ведение учета на предприятии и контроль за уплатой налога, является порядок предоставления кредита по НДС на приобретенные товарно-материальные ценности (кроме капитальных) лишь в том случае, если их стоимость фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения.

В 1993 году были сокращены льготы по НДС. Фактически список товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость, с этого времени не менялся вплоть до начала 1995 года.

С 1 января изменился порядок исчисления налога для предприятий, осуществляющих сезонную закупку сырья для отдельных отраслей, а также предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера. Сумма налога, полученная при реализации товаров стала уменьшаться на суммы налога, уплаченные поставщикам за приобретаемые товарно-материальные ресурсы.

С января 1993 года Госналогслужбой¹⁵⁷ были установлены новые сроки уплаты НДС — с этого момента налог подлежал уплате, как и ранее, в зависимости от объема среднемесячных налоговых обязательств плательщика, ежедекадно, ежемесячно или ежеквартально. Вместе с тем, были изменены даты

¹⁵⁷ См.: Письмо Госналогслужбы РФ №В3-4-05/70н и Минфина №04-03-02 от 29.01.1993 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость"

уплаты налога, а авансовые платежи для предприятий со среднемесячными платежами НДС выше 300 тыс. руб. были заменены ежедекадными платежами исходя из фактических оборотов. Впоследствии порог налоговых обязательств для перехода на ежедекадные платежи был увеличен до 500 тыс. руб.¹⁵⁸.

При анализе динамики поступлений НДС в бюджет в 1993 году необходимо учитывать, что высокий уровень изъятий в начале года объясняется тем, что в этот период продолжал поступать налог на добавленную стоимость по ставке 28%, при установленной с 1 января 1993 года ставке 20%, а также из-за введения порядка включения в налогооблагаемый оборот импортных товаров (кроме продуктов питания, оборудования для научных работ и медикаментов).

Произошедшие изменения в ставках и порядке обложения налогом на добавленную стоимость привели к резкому падению поступлений этого налога до 6,9% ВВП по сравнению с 11,1% ВВП в 1992 году. Тенденция к снижению поступлений НДС наблюдалась на протяжении всего 1993 года и была монотонной. В январе налог на добавленную стоимость составил 11,4% ВВП, в декабре — 5,8% ВВП, за первый квартал — 9,5% ВВП, за первое полугодие — 7,9% ВВП, за двенадцать месяцев — 6,9% ВВП. Доля НДС в налоговых поступлениях по итогам года также уменьшилась до 28,2% против 41,3% — в 1992 году.

1994 год. Порядок обложения и уплаты налога на добавленную стоимость в 1994 году претерпел дальнейшие изменения. Так, в частности, письмом ГНС в феврале из числа плательщиков НДС были полностью исключены физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (ранее подобные субъекты явля-

¹⁵⁸ См.: Телеграмму Госналогслужбы РФ №ВЗ-6-05/125 и Минфина РФ №35 от 30.03.1993 "Об изменении НДС при расчетах с бюджетом"

лись плательщиками налога в случае, если их годовая выручка превышала 500 тыс. руб.)¹⁵⁹. Также этим документом с 24 до 6 месяцев был сокращен срок зачета сумм налога, уплаченных при приобретении основных средств и нематериальных активов.

В числе крупных изменений можно отметить расширение базы налога из-за включения в оборот, облагаемый НДС, всех средств, полученных от других предприятий (кроме вкладов в уставные фонды и средств, направляемых на осуществление совместной деятельности).

С 1 января был введен специальный налог для финансирования отдельных отраслей народного хозяйства, аналогичный НДС, по ставке 3%. Конкретные направления его расходования определяло Правительство. Упоминание о нем в связи с анализом НДС вызвано тем, что для многих целей специальный налог можно рассматривать просто как увеличение ставки НДС.

В феврале 1994 года были увеличены суммы среднемесячных налоговых обязательств по НДС, начиная с которых производятся ежемесячные и ежедекадные платежи, до 1 млн. руб. и до 3 млн. руб. соответственно¹⁶⁰.

Указ —Оформировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году”¹⁶¹ установил со второ-

¹⁵⁹ См.: Письмо Госналогслужбы №ВГ-4-16/5н от 17.01.94 "О порядке применения Указа Президента РФ №2207 от 22.12.1993 "О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней""

¹⁶⁰ См.: Телеграмму ГНС РФ №ВЗ-4-05/10н, Минфина РФ №9 от 24.01.1994 "О порядке внесения НДС в бюджет"

¹⁶¹ См.: Указ Президента РФ №2268 от 22.12.1993 "О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году"

го квартала 1994 года ряд нововведений. Были определены единые нормативы отчислений в бюджеты субъектов федерации от налога на добавленную стоимость на уровне 25%. В составе федерального бюджета был организован фонд финансовой поддержки регионов в размере 22% от НДС, поступающего в республиканский бюджет, и предусмотрены единые правила определения размеров финансовой помощи регионам.

Указом Президента РФ в августе 1994 года был определен механизм реализации продукции по ценам ниже себестоимости и порядок расчета НДС и налога на прибыль в случае обмена продукцией и безвозмездной передачи, а также установлены дополнительные штрафы за нарушение этого порядка¹⁶². В декабре правила определения цен для целей налогообложения в случае такой реализации были уточнены и формализованы¹⁶³. В частности, было установлено, что отрицательная разница между НДС, уплаченным при приобретении сырья и материалов, и НДС, полученным при продаже продукции по цене ниже ее фактической себестоимости, возмещению из бюджета не подлежит.

Поступления налога на добавленную стоимость, включая спецналог, в 1994 году составили 6,8% ВВП (28,2% налоговых поступлений), тогда как за 1993 год – 6,9% ВВП. После снижения доходов от НДС в марте до 5,4% ВВП наблюдался постепенный рост до 7,8% ВВП в декабре. Доля НДС в общем объеме налоговых поступлений в течение года снизилась с 35% в январе до 27% в декабре.

¹⁶² См.: Указ Президента РФ №1677 от 10.08.1994 "Об уточнении действующего порядка взимания налога на прибыль и НДС"

¹⁶³ См.: Закон №57-ФЗ от 6.12.1994 "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

1995 год. В марте 1995 года было принято совместное заявление Правительства и Центрального Банка РФ об экономической политике на 1995 год¹⁶⁴. Среди прочих заявленных мер в области налогово-бюджетной политики было установлено, что Госналогслужба в 1995 предпримет меры по введению обязательного использования счетов-фактур в целях взимания НДС и переходу к определению налоговых обязательств по отгрузке. Несмотря на это, указанные меры в 1995 году в полном объеме реализованы не были, а обязательное введение уплаты НДС по счетам-фактурам осуществлено не было.

В начале 1995 года федеральным законом было предусмотрено снижение ставки специального налога, введенного Указом Президента РФ в конце 1993 года, с 3% до 1,5%, и отмена этого налога с 1 января 1996 года¹⁶⁵.

Принятые Государственной Думой в январе 1994 года изменения в закон об НДС были отклонены впоследствии Советом Федерации. Совет Федерации возражал, во-первых, против отмены льготы по НДС на строительство жилья в независимости от источника финансирования и, во-вторых, против ограничения списка продовольственных товаров, на которые распространяется льгота по НДС, только основными продуктами питания.

После работы Согласительной комиссии Закон, в котором была отменена льгота на строительство жилья и дано право

¹⁶⁴ См.: Постановление Правительства РФ №334 от 15.04.1995 "Об утверждении заявления Правительства Российской Федерации и Центрального Банка Российской Федерации об экономической политике в 1995 году и мерах по его реализации"

¹⁶⁵ См.: Закон №25-ФЗ от 23.02.1995 "О специальном налоге с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства РФ и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей"

Правительству утвердить список продовольственных товаров, облагаемых по пониженной ставке 10%, был принят Государственной Думой, одобрен Советом Федерации и подписан Президентом¹⁶⁶. Действие налога начиналось с 1 апреля 1995 года. Теперь работы по строительству жилых домов, выполненные после 28 апреля 1995 года, облагались НДС в общеустановленном порядке, независимо от источника финансирования. С авансов, полученных по указанным работам до 28 апреля 1995 года, НДС не взимался.

Другая льгота по обложению продовольствия по пониженной ставке – была сильно сокращена. Отечественное продовольствие начало облагаться по стандартной ставке 20%, за исключением ограниченного набора продуктов. Список товаров, облагаемых по пониженной ставке, был утвержден только в июле, и до этого момента налог взимался по стандартной ставке. Импортное продовольствие стало облагаться наравне с отечественным.

Как уже упоминалось выше, начиная с 1995 года, был уточнен порядок определения цен реализации продукции в случае реализации по ценам не выше фактической себестоимости.

В январе 1995 года был отмечен рост поступлений НДС — до 9% ВВП. По нашему мнению, это не было связано с отмеченной выше отменой льгот по НДС. По-видимому, здесь сказалось взыскание недоимок по налогу, осуществленное в декабре месяце 1994 года, и другие переходящие с прошлого года поступления. Далее наблюдался значительный спад доходов от налога на добавленную стоимость и спецналога от 7,5% ВВП в феврале до 6,5% ВВП в июне. Несмотря на снижение

¹⁶⁶ См.: Закон №63-ФЗ от 25.04.1995 "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

объема поступлений НДС в период с февраля по июнь по сравнению с январем, поступления налога в первом полугодии выше (7,1% ВВП), чем в 1994 году (5,9% ВВП).

Во втором полугодии (за исключением июля и сентября) наблюдался дальнейший спад поступлений НДС. В итоге доходы от НДС и спецналога в 1995 году составили 6,7% ВВП, что на 0,1 п.п. ниже, чем в предыдущем периоде. Доля доходов от НДС в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета составила 29,5%.

1996 год. Начиная с 1 января 1996 года, в соответствии с принятыми ранее нормативными актами, был отменен специальный налог для финансирования отдельных отраслей народного хозяйства.

Для получения кредита МВФ Российская Федерация в 1996 году взяла на себя обязательства, закрепленные в совместном заявлении Правительства и Центрального банка¹⁶⁷. Как и в предыдущем году, указанный документ предполагал обязательный переход на метод счетов-фактур и расширение сферы применения этого метода во всех отраслях промышленности и сферы услуг.

Весной 1996 года были приняты поправки к закону об НДС¹⁶⁸, среди положений которого содержалось подробное определение места реализации работ (услуг), чего не было в предыдущем варианте закона. Также среди существенных нововведений в порядке исчисления НДС следует отметить разрешение к вычету из суммы обязательств по налогу суммы

¹⁶⁷ См.: Заявление Правительства РФ и Центрального Банка РФ от 22.02.1996 "О среднесрочной стратегии и экономической политике на 1996 год"

¹⁶⁸ См.: Закон №25-ФЗ от 1.04.1996 "О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

налога, уплаченные при приобретении основных средств и нематериальных активов независимо от вида предприятия.

В конце 1995 года был принят федеральный закон, устанавливающий упрощенный порядок налогообложения для малых предприятий¹⁶⁹. Указанный закон предусматривал для индивидуальных предпринимателей и организаций с предельной численностью работающих (включая филиалы и представительства) не более 15 человек право замены уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. В качестве базы для указанного налога предлагалось использовать валовой доход или выручку предприятия за отчетный период.

Также в 1996 году были приняты изменения в определении плательщиков, осуществляющих ежеквартальные платежи НДС в бюджет: согласно этим изменениям, отменялся верхний потолок среднемесячных налоговых обязательств для ежеквартальных платежей. Вместо этого вводилось понятие малого предприятия, на которое распространяется подобный порядок внесения НДС в бюджет, и даны критерии для определения статуса малого предприятия¹⁷⁰.

Поступления налога на добавленную стоимость в течение первых десяти месяцев были ниже поступлений 1995 года и колебались на уровне 5-6% ВВП, однако в ноябре-декабре

¹⁶⁹ См.: Закон №222-ФЗ от 29.12.1995 "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства"

¹⁷⁰ См.: Письмо ГНС РФ от 14.03.1996 "Изменения и дополнения №2 к Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 октября 1995 г. №39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость""

произошел резкий рост доходов от НДС до 7,4% ВВП и 13,1% ВВП, соответственно. В итоге общий объем доходов от НДС в 1996 году остался на уровне 1995 года и составил 6,8% ВВП (доля в налоговых доходах – 31,4%).

1997 год. В мае 1996 года был подписан президентский указ, устанавливающий с 1 января 1997 года обязательное составление плательщиками НДС счетов-фактур в двух экземплярах¹⁷¹. Во исполнение этого документа было принято постановление правительства¹⁷², утверждающие правила составления и учета счетов-фактур при расчетах налога на добавленную стоимость. Таким образом, основным изменением порядка исчисления и уплаты НДС в 1997 году стало введение механизма расчетов по налогу с использованием счетов-фактур. Министерством юстиции Российской Федерации не было зарегистрировано совместное письмо Минфина России и Госналогслужбы России от 25.12.96 №ВЗ-6-03/890; 109 "О применении счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость с 1 января 1997 года", которым предусматривался упрощенный, по сравнению с установленным ранее постановлением правительства, порядок оформления этих документов. Поэтому Минфином РФ и Госналогслужбой РФ установлены некоторые правила оформления счетов-фактур, учитывающие отраслевые особенности. В частности, особые правила оформления установлены для реализации электро- и теплоэнергии, транспортировки нефти (учитывающие непрерывность этих процессов), услуг предприятий связи (учитыва-

¹⁷¹ См.: Указ Президента РФ №685 от 8.05.1996 "Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины"

¹⁷² См.: Постановление Правительства РФ №914 от 29.07.1996 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость"

вающие применение типовых тарифов), услуг ЖКХ, банковских услуг, носящих долговременный договорный характер и др.

В соответствии с Федеральным законом от 28.04.97 N 73-ФЗ "О внесении изменений в Закон РФ "О налоге на добавленную стоимость" начиная с 30.04.97 (дата вступления в силу указанного федерального закона) не взимается НДС в отношении ввозимых на территорию РФ закупленных за счет средств бюджетов всех уровней специально оборудованных транспортных средств для нужд медицинской скорой помощи, пожарной охраны, органов внутренних дел, а также специальных приборов и оборудования для оснащения этих специальных транспортных средств при их производстве.

В конце 1997 года были приняты изменения в инструкцию ГНС о налоге на добавленную стоимость¹⁷³, в соответствии с которыми был ужесточен порядок возмещения сумм налога, уплаченных при производстве экспортной продукции или услуг. В частности, было установлено, что возврат указанных сумм, кроме случаев 100% предоплаты экспортируемых товаров, производится только после документального подтверждения реального экспорта товаров (приказом утверждается список необходимых документов). Также приказ ГНС предусматривает, что если по истечении 180 дней после даты выпуска региональными таможенными органами товаров в режиме экспорта реальный экспорт товаров или услуг документально не подтвержден, реализованные товары или оказанные услуги не должны рассматриваться в льготном режиме и подлежат обложению НДС.

¹⁷³ См.: Приказ ГНС РФ №АП-3-03/252 от 29.12.1997 "О внесении изменений и дополнений в инструкцию Госналогслужбы России от 11.10.95 №39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость""

Для 1997 года характерны существенные колебания поступлений НДС в государственный бюджет: от 3,1% ВВП в июне до 13,4 — в декабре, но в целом за год доходы от НДС оставались на уровне предыдущих лет (6,7% ВВП). Доля НДС в налоговых доходах консолидированного бюджета составила 30%.

1998 год. В начале 1998 года было принято правительственное решение¹⁷⁴ об изменении порядка выпуска и учета счетов-фактур. В целях борьбы с выпуском ложных счетов-фактур, было запрещено размножение и передача пронумерованных незаполненных бланков счетов-фактур другим организациям, а также филиалам, отделениям и другим обособленным подразделениям организаций, самостоятельно реализующим товары (работы, услуги), или физическим лицам. Необходимо отметить, что ранее такого положения порядок ведения журналов счетов-фактур не содержал.

В июле 1998 года в рамках кампании по мобилизации дополнительных государственных доходов было принято правительственное постановление¹⁷⁵, фактически вводящее уплату НДС по методу начислений, а также был значительно сокращен список товаров, к которым применяется 10% ставка НДС¹⁷⁶. Позднее, в октябре того же года, Верховный Суд РФ в

¹⁷⁴ См.: Постановление Правительства РФ №108 от 2.02.1998 "О внесении изменений и дополнений в постановление Правительства Российской Федерации от 29 июля 1996 г. №914 "Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость""

¹⁷⁵ См.: Постановление Правительства РФ №786 от 17.07.1998 "Об особенностях уплаты налога на добавленную стоимость"

¹⁷⁶ См. Постановления Правительства РФ от 17.07.1998 №787 "О продовольственных товарах, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов" и №787 "О товарах для детей,

решении по искам Администрации Самарской области и АОЗТ "Компания "Профиль""¹⁷⁷ установил, что указанное постановление "изменяет одно из существенных налоговых обязательств, которое допустимо лишь федеральным законом", и признал постановление правительства незаконным и не подлежащим применению. В итоге, документ, вводящий метод начислений для уплаты НДС, был отменен правительственным постановлением от 9 декабря 1998 года¹⁷⁸. Также был расширен и список продовольственных товаров, подлежащих обложению НДС по ставке 10%¹⁷⁹.

В августе 1998 года Госналогслужбой РФ было утверждено положение, регламентирующее порядок уплаты налога на добавленную стоимость предприятиями алюминиевой промышленности при использовании схем внешнего толлинга¹⁸⁰. Указанное положение устанавливало применение льготного режима налогообложения экспортируемого алюминия только

по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов"

¹⁷⁷ См.: Решение Верховного Суда РФ №ГКПИ 98-448 от 2.10.1998

¹⁷⁸ См.: Постановление Правительства РФ №1460 от 9.12.1998 "Об отмене постановления Правительства Российской Федерации от 17 июля 1998 г. №786 "Об особенностях уплаты налога на добавленную стоимость""

¹⁷⁹ См.: Постановление Правительства РФ №1203 от 15.10.1998 "О продовольственных товарах, по которым применяется ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов, и дополнительной импортной пошлины на сельскохозяйственные и продовольственные товары и лекарственные средства"

¹⁸⁰ См.: Приказ ГНС РФ БФ-3-03/180 от 11.08.1998 "О положении "О порядке начисления и уплаты налога на добавленную стоимость по отдельным коммерческим операциям при закупке иностранными юридическими лицами-нерезидентами российского сырья и передаче его другому российскому лицу для переработки и последующего вывоза готовой продукции за границу предприятиями алюминиевой промышленности""

после документального подтверждения реального экспорта согласно инструкции о порядке уплаты НДС.

Поступления налога на добавленную стоимость в 1998 году были ниже обычного уровня: кроме апреля и июля доля доходов от НДС в ВВП не превысила 6%. Особенно резкий спад был отмечен в августе-сентябре, когда доходы от НДС составили 3,8% ВВП. Однако к концу года наметился рост поступлений НДС как в абсолютном, так и в относительном выражении: в декабре поступления НДС в консолидированный бюджет составили 9% ВВП, а доля доходов от НДС в общем объеме налоговых доходов увеличилась до 31%. В итоге доходы консолидированного бюджета РФ от налога на добавленную стоимость по итогам 1998 года составили 5,7% ВВП, что на 1% ВВП ниже, чем за предыдущие годы.

1999 год. Одним из важнейших приоритетов деятельности правительства Е.М.Примакова являлось проведение налоговой реформы. Пакет мер в области налоговой политики, подготовленный специалистами Государственной налоговой службы, был одобрен Правительством и представлен на утверждение в парламент страны. Предлагаемые меры в области налога на добавленную стоимость касались прежде всего снижения его ставки до 15% (а в перспективе – до 10%), полного зачисления доходов от налога в федеральный бюджет, отмены некоторых льгот (по строительству жилых домов и договорным НИОКР), а также введения положения о возмещении уплаченных сумм НДС только в пределах фактически отнесенных на издержки производства товаров (работ, услуг).

Однако в процессе обсуждения законопроекта в Федеральном Собрании большинство из предлагаемых изменений не нашло поддержки, и в итоге было одобрено лишь изменение пропорций распределения поступлений налога между федеральным и региональными бюджетами (начиная с апреля 1999

года, в федеральный бюджет зачисляется 85% поступлений налога на территории региона), а также некоторые изменения, связанные с налогообложением иностранных экономических субъектов. Позже, в мае 1999 года, в законодательство России о налоге на добавленную стоимость были внесены изменения, связанные с принятием закона "О соглашениях о разделе продукции".

Второй этап реформирования налога на добавленную стоимость в 1999 году пришелся на конец года, когда в составе бюджетного пакета на 2000 год Правительство представило в Государственную Думу законопроект о внесении изменений и дополнений в закон РФ о налоге на добавленную стоимость, который был одобрен с некоторыми изменениями в декабре и вступил в силу с 1 января 2000 года¹⁸¹.

Среди наиболее важных изменений порядка исчисления и уплаты НДС, введенных этим законом, следует отметить следующие:

- сумма налога, уплаченная при осуществлении капитального строительства, подлежит возмещению в момент ввода объектов в эксплуатацию;

- из облагаемого оборота по налогу на добавленную стоимость были исключены авансовые платежи, полученные экспортерами в счет поставки товаров (услуг), освобожденных от уплаты налога, длительность производственного цикла по которым превышает 6 месяцев;

- облагаемый оборот предприятий розничной торговли и общественного питания стал определяться как стоимость реализованного товара без учета налога на добавленную стоимость;

¹⁸¹ См. Федеральный закон №36-ФЗ от 2 января 2000 года "О внесении изменений в закон Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость""

— начиная с 2000 года, при оплате приобретаемых товаров (работ, услуг) с использованием векселей налогоплательщик имеет право за кредит по уплаченному налогу только после оплаты векселя денежными средствами;

— в законодательном порядке определены обязанности налогоплательщиков по оформлению счетов-фактур, ведению книг продаж, покупок и учета счетов-фактур;

— в законодательном порядке утверждены перечни продовольственных товаров и товаров для детей, которые облагаются по ставке 10%.

Следует также отметить, что сумма доходов консолидированного бюджета от налога на добавленную стоимость по итогам 1999 года возросла до 6,4% ВВП, что находится на уровне среднегодовых показателей поступлений указанного налога в 1994-1997 гг.

11. Основные направления реформирования системы НДС в Российской Федерации

На основе проведенного анализа теоретических основ взимания налога на добавленную стоимость и анализа международного опыта функционирования систем НДС ниже сформулирован ряд предложений по реформированию российского налога на добавленную стоимость.

Прежде всего следует отметить, что мы считаем целесообразным ввести федеральный реестр плательщиков налога на добавленную стоимость. Законодательством должно быть предусмотрено, что предприятия, являющиеся плательщиками НДС, должны предпринять необходимые действия для регистрации в подобном реестре, которому необходимо придать официальный статус. За уклонение от регистрации в реестре плательщиков НДС на предприятия должно накладываться взыскание в виде штрафа. Возможна связь номера налогопла-

тельщика в реестре плательщиков НДС с индивидуальным номером налогоплательщика (ИНН), однако зарегистрировавшись в реестре и получив номер плательщика НДС, предприятие должно указывать этот номер на всех расчетных и иных документах, относящихся к коммерческой деятельности предприятия.

Ставка налога. Исходя из соображений, подробно рассмотренных в разделе 7 настоящей главы, предлагается установить две ставки налога на добавленную стоимость: 0% – для экспортируемых товаров и услуг и около 20% – единая ставка налога, взимаемого при реализации товаров и услуг внутри страны. Абсолютный размер ставки с точностью до процентов должен рассчитываться исходя из целей правительства в отношении объема доходов бюджетной системы, а также налоговой нагрузки на налогоплательщиков.

Льготы по налогу. В целях повышения нейтральности налоговой системы, по нашему мнению, следует изменить систему льгот по НДС, предоставляемых в виде освобождения от его уплаты оборотов по реализации определенных видов товаров и услуг, т.е. расширить базу обложения налогом на добавленную стоимость. В целях увеличения уровня нейтральности налога на добавленную стоимость следует ликвидировать пониженную ставку (10%), применяемую в основном для продуктов питания и товаров для детей.

Необходимо исключить из перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, работ по строительству жилых домов. Указанные услуги уже были включены в состав налогооблагаемого оборота во втором квартале 1995 года, однако с января 1996 года вновь исключены из базы налога при строительстве жилья с использованием средств государственного бюджета¹⁸².

¹⁸² См. пп. т) п.1 ст.5 закона РФ "О налоге на добавленную стоимость"

По оценкам Министерства финансов, потери бюджета от этого решения в условиях 1996 года составили около 0,3% ВВП. Однако, как показывает анализ практики 1995-1996 годов, цены на жилье мало реагировали на изменение налогового законодательства. В результате цель данного освобождения – увеличение доступности жилья для населения – не достигается, и ее наличие лишь искажает условия хозяйствования для строительных предприятий.

Необходимо включить в состав налогооблагаемого оборота целый ряд услуг: в частности, оказываемые предприятиями туристско-экскурсионной сферы, услуги в области обеспечения пожарной безопасности, по полиграфической, редакционной и издательской деятельности.

Для предотвращения процессов уклонения от налогов следует ограничить либо полностью отменить освобождение от НДС, предоставляемое предприятиям, использующим труд инвалидов и находящимся в собственности общественных организаций инвалидов. Учитывая социальное значение поддержки этих категорий населения, освобождение от НДС должно быть заменено прямыми дотациями из государственного бюджета.

Необходимо отметить, что для избежания возможного каскадного эффекта предоставлять освобождения от уплаты НДС только тем предприятиям и видам деятельности, продукция которых ближе всего находится к стадии конечного потребления. В действующем российском законодательстве этому критерию удовлетворяют такие льготы, как освобождение от уплаты НДС квартирной платы, услуг пассажирского транспорта, мероприятий в области культуры и искусства, платных медицинских услуг и т.д. Прочие льготы по уплате НДС должны быть либо отменены, либо, если они носят социальный характер, заменены дотациями из бюджета.

Порядок исчисления налога. Величина налоговых обязательств по НДС в промышленности определяется как разница между величиной налога, полученной от покупателей, и величиной налога, уплаченной поставщикам сырья, материалов, топлива, работ, услуг, стоимость которых относится на издержки производства.

Однако в других секторах экономики имеются свои особенности уплаты налога. Предприятия розничной торговли уплачивают налог, исходя из разницы между ценой продажи товаров и оптовой ценой их поставщиков, включающих налог на добавленную стоимость. Иными словами НДС платится с величины торговой надбавки, равной разнице между ценой покупки и продажи. Аналогично, предприятия-посредники платят налог исходя из своего дохода, равного комиссионному вознаграждению. Строительные предприятия платят налог как долю стоимости строительно-монтажных работ.

Однако даже в промышленности, сельском хозяйстве и оптовой торговле, где по смыслу расчет налога близок к фактурному методу, его исчисление осуществляется на основе данных, содержащихся в балансе предприятия. Такой метод значительно усложняет порядок уплаты налога, т.к. ставит расчет его величины в зависимость от процедуры бухгалтерского учета дохода и прибыли предприятий¹⁸³. Такой метод расчета НДС делает его непрозрачным и, соответственно, значительно затрудняет контроль за правильностью и своевременностью его уплаты. Кроме того, он требует от предприятий ежемесячного составления балансов, предоставляемых в налоговую инспекцию.

¹⁸³ См.: Silvani C., de Jantscher C. "Guidelines for Administering a VAT" // International VAT Monitor, 1990, p.34

Необходимо, чтобы налоговые инспекции начали контролировать правильность и своевременность уплаты налога не на базе бухгалтерского баланса, а с помощью счетов-фактур. При этом каждая сделка должна оформляться счетом-фактурой (что уже делается в настоящее время), составляемого в трех экземплярах, один из которых представляется в налоговую инспекцию, а остальные два — оставаться у сторон сделки. Метод расчета НДС на основе счетов-фактур необходимо внедрить не только в промышленности, но и в розничной торговле, общественном питании, строительстве и посреднической деятельности. Основная цель этой меры состоит в упрощении контроля и тем самым в снижении уклонения от уплаты налога.

Ряд необходимых условий для перехода к фактурному методу исчисления НДС уже создан. Так, с января 1996 года установлено, что предоставление кредита по НДС осуществляется исходя из факта приобретения соответствующих товаров, а не из фактов их списания на издержки, принятия на учет, прошествия определенного срока с момента принятия на учет или ввода в эксплуатацию (шести месяцев). Эти меры позволяют избежать инфляционного роста обязательств по налогу вследствие обесценения затрат предприятия на приобретение основных и оборотных средств.

Момент возникновения обязательств по НДС. Как можно показать с помощью статистического анализа¹⁸⁴, используемая техника взимания НДС приводит к существенному влиянию инфляции на величину налоговых обязательств предприятий, причем инфляция неодинаково воздействует на

¹⁸⁴ См.: Синельников С. и др. *"Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития"*, М., Евразия, 1998, стр. 164-196.

различные предприятия (через разрыв между моментом начисления и моментом оплаты). Переход к новому порядку предоставления кредита по НДС, описанному выше, во многом позволяет снизить искажающее воздействие инфляции на налогооблагаемую базу. Однако имеет место обесценение налоговых обязательств предприятия вследствие того, что момент возникновения обязательств по НДС для налогоплательщика – это поступление денег на его счет. В условиях инфляции при наличии значительной дебиторской задолженности клиентов в выигрыше оказываются дебиторы, а предприятие-кредитор, являющееся налогоплательщиком, и бюджет несут потери.

Для предотвращения подобного положения, а также в целях снижения издержек на налоговое администрирование, необходимо установить порядок учета продажи по методу возникновения обязательств. Первоначальный проект Налогового кодекса, утвержденный Государственной Думой РФ в первом чтении в июне 1997 года, устанавливал, что для целей обложения НДС продажа товаров и услуг рассматривается как имевшая место в наиболее ранний из следующих сроков: а) момент, когда продавец выписывает счет; б) момент, когда продавец получает плату за продажу; в) момент, когда товар или услуга попадают в распоряжение покупателя (о попытке ввести в действие это положение летом 1998 г – см. Раздел __ настоящей работы). Такой порядок имеет то безусловное преимущество, что минимизирует потери бюджета от инфляционного обесценения налога за время, прошедшее от осуществления сделки до момента возникновения обязательств перед бюджетом.

С точки зрения анализа международного опыта можно выделить несколько критериев определения момента возникно-

вления налоговых обязательств, среди которых следует выделить следующие¹⁸⁵:

- выставление счета-фактуры;
- фактическая поставка товаров покупателю;;
- выпуск товаров в свободное обращение;
- отгрузка товаров покупателю;
- полная или частичная оплата товаров.

С точки зрения бухгалтерского учета перечисленные критерии охватывают как кассовый метод, так и метод начислений. Однако, как было показано выше, наиболее рациональным с точки зрения налогового администрирования является метод начислений. Обычным возражением против применения метода начислений в Российской Федерации является наличие неплатежей в российской экономике, что при определении налоговых обязательств по методу начислений будет приводить к неоправданно высокой налоговой нагрузке на предприятия. Выходом из такой ситуации может быть либо некоторая адаптация метода начислений¹⁸⁶, либо его полное распространение на все предприятия без исключений. В последнем случае в момент выставления счета-фактуры будут возникать не только налоговые обязательства предприятий, но и право на кредит по уплаченному НДС, что не должно приводить к повышению налоговой нагрузки.

Следует отметить, что при введении в действие нового метода определения момента возникновения налоговых обязательств возникает необходимость в переходных положениях, смягчающих негативные последствия для предприятий — пла-

¹⁸⁵ См. D.Williams *"Value-Added Tax"* // Tax Law Design and Drafting, p.191-192

¹⁸⁶ Например, в Грузии, налоговые обязательства возникают не позднее 90 дней после выставления счет-фактуры, если не была произведена оплата за поставленные товары (услуги)

плательщиков НДС и регулирующих некоторые вопросы налогового администрирования. Негативные последствия связаны с тем, что при переходе на новый метод учета налоговые обязательства предприятий в первые месяцы действия нового порядка могут существенно возрасти. Такой рост происходит прежде всего у налогоплательщиков, которые допускают перерыв между выставлением счета-фактуры (получения товаров) и их оплатой, причем величина —дополнительной налоговой нагрузки” прямо пропорциональна длине указанного интервала.

При переходе на учет обязательств по НДС по методу начислений в дополнение к обязательствам, возникающим как результат действия нового законодательства, предприятие несет обязательства, происходящие из оплаты поставок товаров и услуг, отгруженных и/или полученных до введения в действие нового налогового законодательства. Так как эта дополнительная величина налогового бремени является результатом действий государственных органов, необходимо дать налогоплательщикам возможность смягчить негативные финансовые последствия таких действий. Вариантом переходного положения для этих целей может быть амортизирование, или равномерное списание возникших ранее налоговых обязательств в течение календарного года.

Среди возможных вариантов равномерного списания налоговых обязательств, возникших вследствие операций налогоплательщика до переход на новый принцип налогового учета, следует выделить два.

1) Первый вариант состоит в расчете всех налоговых обязательств по операциям предыдущего налогового периода, оплата которых на момент вступления в силу новых положений не произведена либо не получена, по состоянию и порядку на последний день действия старого законодательства. Полу-

ченная сумма подлежит равномерному включению в налоговые обязательства налогоплательщика (либо зачету в качестве налогового кредита, если расчетным путем была получена отрицательная величина —дополнительных” налоговых обязательств) в течение года ежемесячно в размере одной двенадцатой совокупной суммы. Пени и штрафы при этом начислению не подлежат. В случае, если оплата товаров (услуг), полученная налогоплательщиком после введения новых правил учета в счет предыдущего периода, превышает рассчитанный на конец года объем —дополнительной” налоговой базы, то сумма превышения должна быть увеличена на индекс роста цен и должна облагаться по повышенной ставке. Сумма аналогичного превышения в отношении произведенных платежей должна приниматься к зачету в обычном порядке.

2) Второй вариант не подразумевает расчет —дополнительных” налоговых обязательств на конец года. Он заключается в параллельном ведении в течение года налогового учета по методу начислений (для налогооблагаемых операций в наступившем налоговом периоде), а также по кассовому методу (для поступлений и платежей в счет операций, произведенных до вступления в действие нового порядка учета). При этом доля —дополнительных” налоговых обязательств, увеличивающих обязательства налогоплательщика, ежемесячно (поквартально) возрастает в течение календарного года: так, если в январе¹⁸⁷ в дополнение к налоговым обязательствам, исчисленным по методу начислений, налогоплательщик обязан уплатить (отнести на кредит) одну двенадцатую суммы налоговых обязательств, возникших в январе в счет операций предыдущих периодов, то в феврале указанная доля будет со-

¹⁸⁷ При условии, что новый порядок учета был введен, начиная с января месяца

ставлять одну одиннадцатую от суммы —дополните~~нных~~” обязательств февраля и остатка суммы указанных обязательств от января. Учитывая уменьшение сумм возникающих —дополните~~нных~~” налоговых обязательств в течение года, общая сумма этих обязательств будет распределена по календарному году практически равномерно.

Достоинством последнего метода по сравнению с первым заключается в отсутствии необходимости расчета общей суммы —дополните~~нных~~” налоговых обязательств перед введением нового метода учета и последующего перерасчета. Существенным недостатком является потребность в ведении раздельного учета и сложность расчетов сумм отнесения —дополните~~нных~~” налоговых обязательств на текущие обязательства по налогу на добавленную стоимость. Исходя из этих соображений, мы считаем более рациональным рекомендовать первый вариант правила списания —дополните~~нных~~” налоговых обязательств.

Говоря о переходных положениях, компенсирующих потери предприятия от внедрения налогового учета по методу начислений, следует отметить, что необходимо предусмотреть механизм противодействия перенесению предприятиями оплаты поставленных товаров (работ, услуг) на период действия нового метода с тем, чтобы получить рассрочку уплаты налога в течение следующего календарного года. Подобный механизм может состоять в ограничении суммы —дополните~~нных~~” налоговых обязательств.

Также следует отметить необходимость законодательного установления добровольного порядка применения предприятиями годовой рассрочки выплаты —дополните~~льных~~” налоговых обязательств. Вместе с тем, следует оговорить, что отказ предприятия от применения порядка рассрочки может применяться

лишь одновременно: в отношении как начисленных налоговых обязательств, так и предоставления кредита по налогу.

В целях избежания усложнения правил учета для предприятий, пользующихся правом рассрочки уплаты "дополнительных" налоговых обязательств, федеральные органы власти после введения в действие метода начислений могут объявить о списании суммы задолженности по указанным платежам для предприятий, которые осуществляют их внесение без накопления задолженности в течение 6 месяцев с начала действия нового метода. Такая мера позволит снизить издержки на налоговое администрирование, однако обязательным условием ее принятия является отсутствие обсуждения возможности такого списания до подачи уведомлений в налоговые органы до получения отсрочки

Налогообложение малых предприятий. Особый режим уплаты НДС должен быть разработан для малых предприятий. Как показывает опыт развитых стран, по отношению к налогу на добавленную стоимость малые предприятия могут иметь следующие преимущества¹⁸⁸. Во-первых, если оборот предприятия не превышает некоторой суммы, то оно имеет выбор быть или не быть плательщиком НДС (имеют право выбора статуса облагаемого НДС лица)¹⁸⁹. В некоторых странах в ка-

¹⁸⁸ См.: *"Fiscalité et petites entreprises"*. Paris: Organisation de coopération et de développement économique, 1994.

¹⁸⁹ Очевидно, что малому предприятию невыгодно включаться в режим обложения НДС, когда оно не является экспортером или продает продукцию предприятиям, не подлежащим обложению НДС. При этом наибольшую выгоду извлекают предприятия, добавляющие большую долю стоимости к производимой продукции, в частности это предприятия сферы услуг. Наоборот, включение в режим НДС выгодно предприятиям, которые добавляют небольшую величину стоимости к продукции, но которые либо осуществляют поставки предприятиям, являющимся плательщиками НДС, либо экспортируют свою продукцию, либо осуществляют продажи про-

честве критерия учитывается также число работников и объем потенциально возможного налога. Во-вторых, применяется модифицированный упрощенный порядок уплаты налога, в т.ч. возможность использования стандартизированных формул расчета налога.

Среди мер, направленных на упрощение порядка расчета налога для малых предприятий, следует отметить разрешение определения налога на базе учета по кассовому методу (на основе платежей), определение налога на основе применения некоего процента к покупкам и (или) продажам предприятия.

Исходя из описанного опыта, в России в целях обеспечения упрощения контроля за уплатой НДС и предоставления определенной льготы малому бизнесу следует установить минимальную величину оборота, ниже которой налог на добавленную стоимость с предприятия не взимается (разумеется ему не предоставляется кредит по НДС по приобретенным товарам). Законодательством должно быть установлено, что предприятие, освобожденное от уплаты налога, может по своему решению быть зарегистрировано как плательщик НДС (при этом следует ограничить возможности предприятий осуществлять налоговое планирование путем периодического входа и выхода из режима плательщика НДС). Кроме того, для упрощения уплаты налога может быть введен порядок, при котором предприятия с совсем небольшими оборотами уплачивают сумму налога, определяемую исходя из оборота (объема реализованной продукции) по ставке 10-12% без права использовать кредит по приобретенным товарам. Следует отметить, что предприятия-экспортеры, а также предприятия, производящие подакцизную продукцию, должны быть выведены из под режима налогообложения малых предприятий даже в слу-

дукции, облагаемой по пониженной или нулевой ставкам.

чае удовлетворения критериям освобождения от обязанностей плательщика НДС.

Одним из важных дискуссионных вопросов является распространение порядка уплаты НДС на неинкорпорированные предприятия. В современных условиях ввиду значительных трудностей контроля налоговой администрации за деятельностью индивидуальных предпринимателей включение последних в число плательщиков НДС вряд ли сможет принести дополнительные доходы бюджету. Однако принцип нейтральности налоговой системы требует установления равных условий для инкорпорированных предприятий и предпринимателей, работающих без образования юридического лица, т.е. включения предпринимателей-физических лиц в число плательщиков НДС. Выход состоит в том, чтобы для выявления плательщиков НДС применять к физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, те же критерии, что и к инкорпорированным предприятиям. Причем, предприниматели-физические лица при малых величинах оборота, предполагающих освобождение от НДС, должны иметь право включения в режим НДС.

Принципы территориальности при взимании налога. Важным вопросом политики в отношении взимания налога на добавленную стоимость являются правила территориальности при уплате НДС, в т.ч. при осуществлении внешнеторговых связей с государствами – участниками Содружества независимых государств. Значительная доля внешней торговли России приходится на страны СНГ, поэтому решение вопроса о переходе в торговле с этими странами на принцип освобождения от налога экспорта и введение налогообложения импорта может весьма существенно повлиять на поступления в бюджет России.

Ряд теоретических и практических соображений говорит о том, что более эффективным является взимание налога на добавленную стоимость и акцизов при осуществлении внешне-экономических операций по принципу страны назначения (см. Раздел 4 настоящей главы). Среди указанных соображений следует отметить прежде всего отсутствие причин для налоговой конкуренции между странами (т.к. из экспортной цены исключен НДС), что уменьшает неэффективность потребления. Взимание косвенных налогов по принципу страны назначения более целесообразно также и потому, что издержки на оценку таможенной стоимости импортируемых товаров (услуг) гораздо выше административных издержек на контроль правильности начисления экспортной стоимости. При хорошо действующей системе налогового контроля внутри страны уклонение от уплаты налоговых платежей на границе при действии принципа страны назначения не наносит значительного ущерба для государственного бюджета, т.к. сумма неуплаченных налогов возвращается в бюджет при налогообложении на стадиях дальнейших продаж.

Тем не менее, в настоящее время налогообложение внешнеторговых операций Российской Федерации со странами-членами СНГ осуществляется по принципу страны происхождения, что обусловлено многими причинами, среди которых чаще всего называется высокая степень "прозрачности" таможенных и фискальных границ внутри Содружества. Также аргументами против перехода на принцип страны назначения во взаимоотношения со странами СНГ является положительное сальдо торгового баланса РФ с этими странами, а также структура внешнеторговых потоков, которая приводит к распреде-

лению налоговых платежей в пользу бюджета Российской Федерации¹⁹⁰.

Следует отметить, что слабость таможенного контроля на межгосударственных границах приводит к потерям доходов федерального бюджета независимо от используемого принципа взимания косвенных налогов. При взимании налогов по ставкам страны происхождения уход от налогообложения производится с помощью нелегального экспорта и последующего импорта (фиктивный импорт) без уплаты косвенных налогов. При применении принципа страны назначения возможен экспорт товаров с получением возмещения уплаченных ранее сумм НДС и акцизов с последующим ввозом этих же товаров обратно без уплаты налогов и импортных пошлин (фиктивный экспорт), что возможно в отсутствие таможенного контроля на границе. В последнем случае потери могут иметь более ощутимый характер, т.к. возмещение при экспорте осуществляется денежными средствами, в то время как при нелегальном импорте потери бюджета выражаются в виде неполученных доходов. Тем не менее, нельзя утверждать, что абсолютный размер потерь при использовании принципа страны назначения выше, чем при налогообложении в соответствии с принципом страны происхождения.

Таким образом, первоочередной мерой федерального правительства во взаимоотношениях со странами СНГ безотносительно принципов территориальности должно стать укрепление таможенных границ и таможенного контроля за движением товарных потоков между странами-участниками

¹⁹⁰ Имеется в виду, что экспорт из России облагается в основном по ставке 20%, а основными товарами, импортируемыми из стран СНГ, являются продукты питания, которые при условии взимания налогов на импорт, облагались бы по льготной ставке НДС – 10%.

СНГ. Однако по причинам изложенным выше, а также для повышения степени единообразия налоговой системы по отношению ко всем зарубежным государствам, следующим шагом после укрепления таможенных границ должен стать переход на взимание косвенных налогов в соответствии с принципом страны назначения. Рассмотрим законодательные возможности для принятия такого решения.

Как следует из нормативно-правовой базы налогообложения внешней торговли в Российской Федерации, взимание косвенных налогов по принципу страны происхождения не является следствием какого-либо межправительственного соглашения или международного договора в рамках СНГ. Скорее, такой порядок применяется в результате достигнутых договоренностей, связанных обязательствами, предписывающими не изменять основные принципы налоговой и таможенной политики в отношении стран СНГ без согласования с последними. Более того, в 1998 году правительствами Азербайджана, Армении, Белоруссии, Грузии, Кыргызстана, Молдавии, Таджикистана и Украины было подписано Соглашение "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте между государствами-участниками Содружества независимых государств", которое предусматривает обязательное применение сторонами принципа страны назначения в торговле внутри СНГ. Российская Федерация (по всей видимости, по причине сложившегося положительного торгового баланса со странами СНГ и более низкой эффективной ставки налогообложения импорта вследствие значительной доли продовольствия в последнем) не присоединилась к указанному Соглашению.

В случае принятия решения о переходе на применение принципа страны назначения, такого рода переход возможно произвести по двум вариантам. Первым и простейшим вариан-

том является присоединение России к упомянутому выше Соглашению и его единовременная ратификация всеми странами-участниками. Второй вариант предусматривает поэтапный переход на взимание налогов по принципу страны назначения. Регулирование налогообложения внешнеторговых операций со странами Таможенного союза (Белоруссия, Казахстан, Кыргызстан, Таджикистан) должно производиться путем внесения соответствующих изменений в договор "О таможенном союзе" либо в договор "О союзе России и Белоруссии". Принципы налогообложения во взаимоотношениях с Украиной, не являющейся участником договоров "О таможенном союзе" и "Об экономическом союзе", могут быть установлены в одностороннем порядке вследствие отсутствия каких-либо законодательных решений, ограничивающих Россию в выборе налоговой политики в отношении Украины. Переход на взимание косвенных налогов при осуществлении внешнеторговых операций с прочими странами СНГ может производиться на основе заключения двухсторонних межправительственных договоров.

В качестве альтернативы установлению эффективного таможенного контроля и обустройству таможенной границы, которое в отношении некоторых стран является достаточно дорогостоящим мероприятием, можно рассмотреть иной способ, создающий условия для перехода на взимание косвенных налогов по ставкам страны назначения (он может применяться и для администрирования НДС при использовании принципа страны происхождения). Данный метод используется в странах Европейского Союза и предусматривает замену таможенного контроля на границе контролем правильности уплаты налогов на основе обмена информацией между налоговыми администрациями стран, осуществляющих внешнеторговые операции.

Четырнадцатая директива ЕЭС, принятая в 1987 году, предусматривала отмену фискальных границ, начиная с 1993

года, и переход к взиманию косвенных налогов в стране происхождения. Однако по причине негармонизированных ставок налога на добавленную стоимость в разных странах, в 1993 году был введен переходный режим (который был одобрен решением Европейской Комиссии в 1991 году). Переходный режим, признавая принцип уплаты НДС в стране происхождения, основывается на налогообложении предприятий в стране назначения. При таком режиме налогообложение происходит согласно принципу страны назначения, т.е. импортер уплачивает налог, а экспортер получает возмещение по налогу, уплаченному в стране происхождения. Характерной чертой этого режима является отсутствие таможенного контроля на границах между странами, т.к. с помощью обмена информации между налоговыми органами двух стран легко установить подлинность факта экспорта и правильность уплаты налога при осуществлении внешнеторговой сделки. Другими словами, вместо системы пограничного контроля действует сотрудничество и информационный обмен между фискальными органами нескольких стран. В то же время, физические лица при совершении покупок за границей уплачивают НДС по ставкам страны происхождения.

Также в случае перехода к налогообложению по принципу страны назначения следует рассмотреть вопрос применения переходных положений. По нашему мнению, не существует особой необходимости в применении особых переходных правил налогообложения при переходе на новый принцип территориальности. Единственным условием предотвращения неблагоприятного влияния изменения принципов территориальности является заблаговременное предупреждение налогоплательщиков о вводимых изменениях. Другими словами, необходимо предоставить налогоплательщикам возможность завершить свои операции, облагаемые налогом в со-

ответствии со старым принципом и строить свою политику в дальнейшем на основе новых принципов.

Налогообложение продукции сельского хозяйства. В случае перехода на единую ставку налога на добавленную стоимость мы считаем возможным применение режима "плоской" ставки (плоская ставка НДС, используемая во многих странах при налогообложении сельскохозяйственной продукции, означает разрешение покупателям данной продукции частично принимать к зачету НДС, уплаченный сельскохозяйственными предприятиями при приобретении сырья и материалов, путем выделения этой ставки в отпускной цене продукции) на продукцию сельскохозяйственных предприятий на условиях добровольности. Введение "плоской" ставки налога для продукции сельского хозяйства возможно в двух вариантах — путем разрешения производителям сельскохозяйственной продукции установления фиксированной надбавки к отпускной цене, а также путем разрешения покупателям сельскохозяйственной продукции кредита по НДС в размере фиксированной доли от цены приобретения.

Тем не менее, при сохранении пониженной ставки НДС введение дополнительной "плоской" ставки на продукцию сельского хозяйства представляется нам нецелесообразным. Подробнее предложения по совершенствованию налогообложения сельскохозяйственной продукции см. в главе «Налогообложение в сельском хозяйстве».

Вопросы внутреннего и внешнего толлинга. При анализе российского налога на добавленную стоимость следует отдельно остановиться на вопросах внешнего и внутреннего толлинга, т.е. переработки давальческого сырья. Действовавший ранее порядок, касающийся приравненных к экспорту отдельных коммерческих операций без вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации за границу, в соответствии

с которыми осуществлялась работа предприятий металлургической промышленности (главным образом, алюминиевой и медной), предусматривал оформление проданных иностранному лицу российских товаров в таможенный режим экспорта, что освобождало указанные товары от налога на добавленную стоимость (или вводило обложение по нулевой ставке). Аналогичные сырьевые товары, закупаемые российским товаропроизводителем, облагались налогом на добавленную стоимость, что уменьшало оборотные средства российских производителей и ставило их в неравные условия с иностранными лицами на внешнем рынке. Режим внутреннего толлинга для предприятий алюминиевой промышленности до недавнего времени ежегодно продлевался с помощью постановлений Правительства РФ. Однако в конце 1999 года Правительством РФ было принято решение о прекращении использования на территории Российской Федерации таможенного режима переработки товаров под таможенным контролем при переработке сырья для производства алюминия¹⁹¹.

Противники использования толлинга в алюминиевой промышленности приводили аргументы, заключавшиеся в том, что при применении указанного таможенного режима с помощью трансфертного ценообразования на поставляемые в Россию в рамках толлингового соглашения глинозем и вывозимый алюминий, суммы прибыли российских предприятий необоснованно занижаются, а также происходит дискриминация российских производителей сырья для алюминиевой промышленности. На наш взгляд, подобная интерпретация проблемы не является обоснованной. Сам по себе режим внешнего толлинга (или переработки товаров под таможенным контролем на таможенной территории) не является причиной снижения при-

¹⁹¹ См. Распоряжение Правительства РФ от 29.12.1999 №2181-р

были российских предприятий, т.к. трансфертное ценообразование может применяться и применяется не только при толлинговых сделках, а контроль за трансфертными ценами – это отдельная задача, имеющая весьма отдаленное отношение к проблеме толлинга. Негативное влияние, с точки зрения налогового администрирования, оказывает режим внутреннего толлинга, существование которого для предприятий алюминиевой промышленности нарушает единообразие налоговой системы.

По нашему мнению, режим внутреннего и внешнего толлинга целесообразно заменить созданием на крупных металлургических предприятиях, значительная доля продукции которых поставляется на экспорт, свободных складов или свободных таможенных зон¹⁹². В этом случае любая поставка сырья на эти предприятия будет в целях налогообложения рассматриваться как пересечение таможенной границы Российской Федерации, т.е. как экспорт. При установлении на территории предприятий подобных таможенных режимов поставка сырья, произведенного внутри страны, оформляется как экспорт и производится возврат НДС, при поставке на это предприятие сырья из-за границы России, не происходит импорта с таможенной точки зрения, т.е. не происходит дискриминации отечественного сырья. Вместе с тем, исчезает необходимость в принятии отдельных постановлений по внутреннему толлингу, т.к. вопросы функционирования свободных складов и свобод-

¹⁹² Согласно Таможенному Кодексу РФ (ст. 74), свободная таможенная зона и свободный склад – таможенные режимы, при которых иностранные товары размещаются и используются в соответствующих территориальных границах или помещениях (местах) без взимания таможенных пошлин, налогов, а также без применения к указанным товарам мер экономической политики, а российские товары размещаются и используются на условиях, применяемых к вывозу в соответствии с таможенным режимом экспорта.

ных таможенных зон регламентируются действующим таможенным законодательством.

Также следует отметить, что при переходе на учет возникновения налоговых обязательств по методу начислений и урегулированию своевременного возврата НДС при экспорте отпадает необходимость в использовании специальных режимов внутреннего толлинга и специальных таможенных режимов, т.к. при непрерывном производственном цикле и эффективном управлении запасами для предприятия становится безразлично, какое сырье приобретать – импортное или отечественное.

Распределение поступлений НДС между федеральным и региональными бюджетами. Одним из важнейших вопросов, касающихся налога на добавленную стоимость в России является распределение его поступлений между бюджетами различных уровней. Ниже мы рассмотрим возможные варианты распределения НДС между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации. В связи с этим напомним, что начиная со второго квартала 1994 года были установлены единые нормативы отчислений от налога на добавленную стоимость в бюджеты субъектов Федерации в размере 25% от поступлений налога с территории региона. Закон о федеральном бюджете на 1999 год сократил долю бюджетов субъектов РФ, начиная с 1 апреля 1999 года, до 15%¹⁹³.

Такая схема зачисления налога на добавленную стоимость в региональные бюджеты не является нейтральной по отношению к распределению базы налога по стране. Поступления НДС должны полностью зачисляться в федеральный бюджет, а компенсация выпадающих доходов региональных бюджетов — производиться в виде прямой финансовой поддержки. При существующем порядке распределения доходов от НДС выиг-

¹⁹³ См. ст.11 Закона "О федеральном бюджете на 1999 год"

рывают прежде всего те субъекты Федерации, где официально образуется большой объем добавленной стоимости, причем это может происходить как фактически, так и с помощью трансфертного ценообразования, а также в регионах, где сосредоточено экспортное производство. В то же время потери несут регионы, с территории которых добавленная стоимость перемещается путем трансфертных цен (или на территории которых находятся филиалы крупнейших компаний-налогоплательщиков, не осуществляющих платежи НДС в региональные бюджеты), а также депрессивные регионы, где реализация значительной части товаров и услуг происходит на теневом рынке, который не поддается (или слабо поддается) налоговому контролю.

Однако переход на полное зачисление доходов НДС в федеральный бюджет является политически трудным решением вследствие нежелания региональных органов власти упускать из состава доходов региональных бюджетов поступления этого, наиболее собираемого налога. При невозможности перехода на полное зачисление доходов от НДС в федеральный бюджет нам представляется рациональным переход на двухэтапную систему перераспределения НДС между федеральным и региональными бюджетами. Зачисление доли поступлений налога, закрепленной за бюджетами регионов, можно было бы осуществлять пропорционально численности населения.

Прирост поступлений НДС по нормативу 25% в региональные бюджеты по отношению к фактическим показателям в 1997 году, а также к доходам и расходам бюджетов субъектов РФ в указанном периоде, приведены на Рисунке 1.

Как видно из рисунка, приведенные ранее соображения о перераспределении поступлений НДС в пользу менее обеспеченных регионов в случае их зачисления в бюджеты субъектов РФ пропорционально численности населения в целом подтверждаются. Так, регионы, которые при использовании подобной схемы в 1997 году понесли бы наибольшие потери практически в полном составе являются регионами-донорами или регионами с устойчивым финансовым положением: это прежде всего Ханты-Мансийский автономный округ, Республика Татарстан (расчетные потери для них составили бы около 10% доходов), Ямало-Ненецкий АО (9,5%), г.Москва, Самарская область и Республика Башкортостан (около 8%), Ярославская, Свердловская области и Республика Коми (от 4,5% до 5,8%), а также Московская, Кемеровская, Пермская, Нижегородская и Тюменская области, Красноярский край (потери более 2%). В то же время среди субъектов Федерации, чьи доходы увеличились бы больше всего находятся в основном депрессивные или высокодотационные регионы: так, доходы Коми-Пермяцкого АО, Ингушской Республики¹⁹⁴ и Агинского Бурятского АО увеличились бы соответственно на 12,3%, 14,6% и 16,5%, а доходы таких регионов, как Республики Тыва, Адыгея, Северная Осетия, Марий Эл, Алтай, Дагестан, Карачаево-Черкесская и Кабардино-Балкарская Республики, Пензенская, Тамбовская и Брянская области, Усть-Ордынский Бурятский автономный округ, Ставропольский край возросли на величину от 6% до 10% по сравнению с фактическими доходами в 1997 году. Таким образом, указанный метод зачисления НДС будет способствовать как более равномерному по-

¹⁹⁴ При анализе налоговых поступлений в Ингушской Республике следует принимать во внимание существование на ее территории особой экономической зоны

ступлений налога в региональные бюджеты, так и перераспределению бюджетных средств от высокообеспеченных регионов в пользу низкообеспеченных субъектов РФ.

Предлагаемая схема распределения доходов бюджетной системы от налога на добавленную стоимость имеет ряд преимуществ и недостатков. Среди преимуществ следует в первую очередь отметить, что при двухэтапной системе появляется возможность распределять поступления НДС, как это требуют теоретические соображения, т.е. за вычетом возврата НДС при экспорте, в то время как при одноэтапной системе возмещение сумм уплаченного налога происходит полностью из федеральной доли НДС. С другой стороны, переход к двухэтапной системе распределения налога на добавленную стоимость представляется достаточно сложным с политической точки зрения. По-видимому, региональные власти окажут сопротивление введению подобной схемы по нескольким причинам: во-первых, двухэтапная система предполагает наличие временного интервала между поступлением налога в федеральный бюджет и его последующим перераспределением между регионами, тогда как в настоящее время 15% любого платежа НДС (за исключением таможенных) зачисляется в региональный бюджет одновременно с зачислением 85% на счета федерального бюджета.

Во-вторых, основным условием для введения двухэтапной системы распределения НДС является бесперебойное функционирование системы расчетов между федеральным и региональными бюджетами. Очевидно, что при постоянных задержках в расчетах и выделении финансовой помощи, а также при общем низком уровне доверия к федеральному центру региональные власти вряд ли согласятся на перечисление доходов от НДС в федеральный бюджет в полном объеме, не имея никаких гарантий получения причитающейся им доли.

Тем не менее, основной рекомендацией по совершенствованию системы распределения поступлений налога на добавленную стоимость между федеральным и региональными бюджетами является переход к полному зачислению доходов от НДС в федеральный бюджет.

НДС и налог с продаж. При разработке рекомендаций в отношении реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации следует рассмотреть вопрос о целесообразности одновременного взимания этих двух налогов. Проблема взимания налога с продаж тесно связана с тремя важными вопросами – вопросом о сфере действия налога (распределении налогового бремени), о получателях выгод от распоряжения налоговыми поступлениями, а также с вопросами администрирования данного налога.

Начнем с рассмотрения выгод и издержек налога с продаж с точки зрения налогового администрирования. Анализируя этот аспект взимания налога с продаж, следует отметить, что издержки на его администрирование превышают выгоды от его взимания. В частности, как показано выше, при полном совпадении базы налога с розничных продаж и налога на добавленную стоимость, последний налог является гораздо более простым в отношении его администрирования.

Целесообразность взимания налога с продаж обосновывается иногда необходимостью разграничения налоговых полномочий между федеральными и региональными органами власти. Утверждается, что при распределении налога на добавленную стоимость между бюджетами различного уровня региональные органы власти могут оказывать давление на налоговые органы с целью повышения собираемости налогов, поступающих большей частью в региональный бюджет либо пытаться принимать меры, которые бы стимулировали предприятия осуществлять разными способами преимущественную

уплату региональных долей федеральных налогов. Очевидно, что эта проблема отнюдь не решается с введением налога с продаж. В настоящее время налоговые органы могут иметь более высокие стимулы в отношении сбора налога с продаж в ущерб НДС. Решение данной проблемы при сохранении налога с продаж может лежать в области разделения налоговых органов между уровнями власти, после чего федеральная налоговая служба будет нести ответственность за сбор 100% налога на добавленную стоимость, а региональная – за налог с продаж.

В то же время, следует отметить, что не удалось найти статистического подтверждения отрицательного влияния введения налога с продаж на поступления налога на добавленную стоимость в регионах.

Таким образом, с точки зрения администрирования налога с продаж можно сделать следующие выводы. Налог с продаж сложно поддается администрированию и контролю за исполнением его уплаты. Эти трудности являются причиной разработки и успешного распространения налога на добавленную стоимость в мировой практике. Действительно, НДС есть не что иное, как налог с продаж, возможно, основанный на более широкой базе и с иной системой сбора. Следует уделить особое внимание тому, чтобы обязать регионы либо оплачивать администрирование по налогу с продаж, либо самостоятельно администрировать данный налог. Действительно, отнесение соотношения между преимуществами (налоговые доходы от налога с продаж) и затратами (налоговое администрирование) к доходам местных бюджетов есть единственный метод, чтобы обеспечить разумную реализацию и администрирование указанного налога. Без такой дисциплины регионы будут получать только доходы и будут оказывать давление на МНС с целью сбора налога с продаж за счет прочих налогов. В этом

случае могут пострадать федеральные поступления, а налоговое администрирование внутри системы налоговых органов будет более сложным. Наконец, мы уверены, что поступления от налога с продаж будут меньшими, чем прогнозируемые, поскольку налаживание системы администрирования нового налога, в особенности – на региональном уровне, требует определенного времени.

Здесь нелишне упомянуть, что налог с продаж и налог на добавленную стоимость, если взимаются с одних и тех же товаров по эквивалентным ставкам, имеют одинаковую сферу действия, хотя круг юридических плательщиков у них различен¹⁹⁵. Если говорить о налоге с продаж, который предусмотрен законодательством Российской Федерации, то товары, на которые он распространяется, являются преимущественно товарами с высокой эластичностью спроса по доходу¹⁹⁶, а значит, даже в тех случаях, когда у них мало субститутов, их эластичность спроса по цене довольно велика. Поэтому, по причинам, изложенным в разделе 1 настоящей главы, должно наблюдаться заметное перемещение налогового бремени на производителей и далее, на собственников используемых факторов, в том числе на работников, производящих продукт.

Однако поступления от налога используются в интересах жителей того региона, в бюджет которого он поступает. В отличие от налога на добавленную стоимость, 15% совокупных поступлений которого в отношении каждого товара (услуги)

¹⁹⁵ Мы здесь предполагаем, что уклонения от налогообложения нет. Если принимать во внимание уклонение, то бремя того налога, от которого больше возможностей уклониться будет ниже, причем это снижение переместится на всех, входящих в сферу действия налога.

¹⁹⁶ Или, что более точно, он не распространяется на товары с низкой эластичностью спроса на товары – продукты питания и товары первой необходимости

распределяются между бюджетами регионов, где зарегистрированы производители как конечного, так и промежуточных товаров, налог с продаж поступает в бюджет того субъекта Федерации, где осуществляются розничные продажи (или продажи за наличный расчет), то есть выгоды от использования налоговых доходов достаются в большей степени покупателям товаров (жителям региона, в бюджет которого поступают доходы от налога продаж), а налоговое бремя, по крайней мере отчасти, ложится на тех, кто участвует в производстве облагаемых налогом товаров (возможно, на жителей других регионов).

Таким образом, издержки взимания налога с продаж (по крайней мере, в его нынешнем виде) превышают выгоды от его введения как с точки зрения налогового администрирования, так и анализа экономического эффекта его взимания. Следовательно, наиболее целесообразным решением нам представляется отмена регионального налога с продаж и возмещение выпадающих бюджетных доходов с помощью изменения ставок других налогов.

Противодействие уклонению от уплаты налога с помощью оказания фиктивных услуг. Одним из широко распространенных в России методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, а также иных налогов и платежей, является оказание предприятием услуг, фактическое получение которых достаточно сложно проверить¹⁹⁷, и последующие закрытие данного предприятия после перечисления оплаты оказанных услуг. В качестве способа противодействия подоб-

¹⁹⁷ Речь идет прежде всего о консультационных, юридических, рекламных, информационных, маркетинговых, образовательных услугах, услугах по организованному набору работников, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и ремонтных услугах

ному уклонению можно предложить введение авансовых платежей налога на добавленную стоимость покупателем услуг. При этом, необходимо установить режим государственной регистрации "добросовестных" налогоплательщиков, расчеты по НДС с которыми осуществляются в обычном порядке. Для остальных предприятий налог должен вноситься в бюджет покупателем с последующим возмещением продавцу услуг НДС, уплаченного им при осуществлении деятельности.

Следует отметить, что подобный режим уплаты налога на добавленную стоимость в настоящее время действует при импорте услуг в Российскую Федерацию.

Заключение

Налог на добавленную стоимость является одним из ключевых налогов в современной налоговой системе большинства стран мира. Помимо легкости администрирования, указанный налог обеспечивает устойчивые поступления доходов в государственный бюджет, а также не вызывает значительных искажений в производстве и потреблении товаров и услуг.

С конца 1960-х годов в развитых странах мира начался массовый переход от взимавшегося ранее налога с розничных продаж к налогу на добавленную стоимость. Несмотря на то что по своей экономической сущности оба этих налога эквивалентны, отказ от налога с продаж был вызван следующими причинами: применение НДС позволяет сделать налоги на потребление более нейтральными к потребительскому выбору, налог на добавленную стоимость имеет более широкую базу обложения, т.к. им облагаются не только розничные продажи, но и все непроеизводственные покупки предприятий, в которых предприятия выступают конечными потребителями, в т.ч. работы, выполненные самим предприятием для собственных нужд, НДС позволяет сократить налоговые искажения в ценах

международной торговли, НДС легче администрируется и позволяет более эффективно бороться с уклонением от уплаты налога, техника взимания НДС обеспечивает сбор налога на всех стадиях производства, что при некотором усложнении техники налогообложения увеличивает устойчивость величины поступлений налога, как относительно конъюнктурных колебаний динамики оборота розничной торговли, так и относительно процессов уклонения от налога.

Существует несколько вариантов расчета базы НДС и исчисления обязательств по налогу. Проведенный в разделе 3 данной главы анализ показал, что НДС является более эффективным и менее искажающим вариантом при определении его базы как ВВП за вычетом всех капитальных вложений, включая амортизацию, и государственных расходов на заработную плату. При этом с точки зрения налогового администрирования наиболее приемлемым является расчет обязательств по налогу с применением косвенного метода вычитания, когда обязательства налогоплательщика рассчитываются как сумма налога, полученная при реализации, за вычетом налога, уплаченного при приобретении сырья и материалов, комплектующих, услуг и прочих материальных затрат. Такой способ исчисления налоговых обязательств делает возможным применение счетов-фактур, а также значительно упрощает налоговый контроль.

При международной торговле товарами и услугами налог на добавленную стоимость может взиматься как по ставкам страны назначения, так и по принципу страны происхождения товара или услуги. Применение того или иного принципа территориальности при взимании НДС в определенной степени зависит от сальдо торгового баланса между странами. С другой стороны, сравнительный анализ двух принципов показывает, что эффективность взимания налога выше, а издержки администрирования ниже при

взимании НДС по ставкам страны назначения (основным условием для этого, однако, является эффективный таможенный контроль за импортом товаров и услуг).

Среди основных методов уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость следует выделить использование ложных счетов-фактур, фальсификацию бухгалтерских записей, некорректную квалификацию типа сделки, ложный экспорт товаров и услуг, совершение коммерческих операций через "короткоживущие" предприятия, некорректный учет бартерных операций, трансфертное ценообразование с помощью аффилированных предприятий, а также изменение природы сделки. Также для противодействия уклонению от уплаты НДС важна форма и порядок составления счетов-фактур, ведение перекрестных налоговых проверок и подробные правила регистрации предприятий в качестве плательщиков НДС.

Исходя из проведенного анализа теоретических основ взимания налога на добавленную стоимость, а также на основе исследования международного опыта построения налоговых систем, возможно сформулировать ряд рекомендаций по реформированию системы НДС в Российской Федерации. Среди основных предложений следует выделить отказ от пониженной ставки налога и переход на единую ставку, расширение базы налога и отмена большинства несоциальных льгот по налогу, переход на метод начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу, введение метода возмещения при исчислении обязательств по НДС в торговле. Кроме того, по нашему мнению, следует разработать особый порядок налогообложения малых предприятий.

Следует отметить, что с большой степенью вероятности введение единой ставки НДС не приведет к росту цен на товары, облагаемые в настоящее время по пониженной ставке. Анализ показывает, что понижение ставки НДС не приводит к па-

дению цен на налогооблагаемые товары и услуги. Вместе с тем, введение единой ставки позволит не только увеличить поступления НДС в государственный бюджет, но и значительно снизить затраты на администрирование и устранить такие методы уклонения от уплаты НДС, как неправомерное включение товара или услуги в число облагаемых по пониженной ставке.

При реформировании режимов внутреннего и внешнего толлинга следует учесть, что при переходе к методу начислений и своевременному возмещению НДС при экспорте необходимость экономических агентов в использовании режима внутреннего толлинга исчезает. Однако в случае отказа от определения момента возникновения налоговых обязательств по методу начислений в качестве альтернативы режимам толлинга можно предложить организацию на территории крупных металлургических заводов (основных предприятий, использующих толлинговые схемы) свободных таможенных складов, что устранил необходимость возмещения НДС внутренним производителям сырья при продаже его для переработки и последующей поставки на экспорт.

Исходя из теоретического анализа НДС, можно предложить переход на взимание налога по ставкам страны назначения при взаимоотношениях со странами-членами СНГ, однако этот шаг требует полного обустройства таможенной границы с этими странами для контроля за экспортно-импортными потоками. Касаясь взаимоотношений со странами Таможенного союза, следует внести изменения в законодательство, позволяющие отказаться как от взимания таможенных платежей с товаров, импортируемых из указанных стран, так и от возмещения НДС при экспорте в эти страны, только по достижении полной унификации таможенного законодательства

При реформировании российского налога на добавленную стоимость следует также учесть вопросы распределения его по-

ступлений между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации. Исходя из теоретических соображений целесообразна полная централизация доходов от НДС в федеральном бюджете. В качестве альтернативы такому решению можно предложить зачисление региональной доли НДС в бюджеты субъектов Федерации пропорционально численности населения в регионе, что приведет к более равномерному распределению поступлений налога между регионами и будет способствовать решению задач межбюджетного выравнивания.

Библиография

1. Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. *"Лекции по экономической теории государственного сектора"*, М., "Аспект-Пресс", 1995
2. Синельников С. *"Бюджетный кризис в России: 1985-1995 годы"*, М.: Евразия, 1995
3. Синельников С. и др. *"Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития"*, М., Евразия, 1998
4. Andersson K. *"Sweden"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
5. Atkinson A.B. & Stiglitz J.E. *"The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation"* // Journal of Public Economics, 55-75, 1976
6. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"Lectures on Public Economics"*, 1980
7. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. *"The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency"* // Journal of Public Economics, 1972, pp.97-119
8. Ballard C.L., J.B.Shoven, J.Whalley *"The Welfare Cost of Distortions in the United States Tax System: A General Equilibrium Approach"*, NBER Working Paper #1043, 1982
9. Ballard C.L., Scholz J.K., Shoven J.B. *"The Value-Added Tax: A General Equilibrium Look at Its Efficiency and Incidence"* // The Effects of Taxation on Capital Accumulation, ed. by M.Feldstein, Chicago: University of Chicago Press, 1987
10. Bannock G. *"VAT and Small Business: European Experience and Implications for North America"*, Willowdale, Ontario: Canadian Federation of Independent Business, Washington: National Federation of Independent Business, 1986
11. Bogetoft H., F.Hassan *"Determinants of Value-Added Tax Revenue: A Cross-Section Analysis"*, Working Paper #WPS1203, World Bank, 1993
12. Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. *"The Economic Impact of the Introduction of VAT"*, Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982, p.95
13. Brittan S. *"Don't Let VAT Kill Off Jobs"* // Financial Times (London), February 18, 1985, p.13
14. Buckett A. *"VAT Enforcement and Appeal Manual"*, London: Butterworths, 1986
15. Campbell C. *"The International Aspects of a Cross-Border Tax System"* // International Tax Report, Ottawa: Department of Finance, June 18, 1987
16. Castelucci L. *"Italy"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987

17. *"Chile"* // Taxation in Latin America, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986
18. Cnossen S. *"What Rate Structure for a Value-Added Tax"* // National Tax Journal, Columbus, Ohio, Vol.35 (June 1982), pp.205-214
19. Cnossen S. *"Dutch Experience with the Value-Added Tax"* // Finanzarchiv, Vol. 39, No. 2, 1981, p.229
20. Cnossen S. *"Key Questions in Considering a Value-added Tax for Central and Eastern European Countries"* // IMF Staff Papers 211, 1992
21. *"Consumption Tax Trends"*, OECD, Paris, 1995
22. Dalton H., *"Principles of Public Finance"*, London, 1954, 351 p.
23. Dengel A. *"Federal Republic of Germany"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
24. Due J.F. *"The Choice Between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax"* // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation, November 18-20, 1985, Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986
25. Due J.F. *"The Exclusion of Small Firms from Sales and Related Taxes"* // Public Finance (The Hague), vol.39, No.2, 1984, pp.202-212
26. *European Community, Sixth Council Directive of May 17, 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes — Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment*, 77/388/EEC (Brussels); Official Journal, #L145, June 13, 1977
27. Ferron M.J. *"Issues in Excise Taxation"* // Fiscal Issues in South-East Asia, ed. by P.Shome, Singapore: Oxford University Press, 1986
28. *"Fiscalité et petites entreprises"*. Paris: Organisation de coopération et de développement économique, 1994.
29. Godwin M. *"VAT Compliance Costs to the Independent Retailers"* // Accountancy, (London), Vol.97 (September 1976), pp.48-60
30. Gravelle J.G. *"Assessing a Value-Added Tax: Efficiency and Equity"* // Tax Notes, Tax Analysis (Arlington, Virginia), Vol.38 (March 7, 1988), pp.1117-1123
31. Hemming R., Kay J.A. *"The United Kingdom"* // Value-Added Tax: Lessons from Europe, ed. by H.J.Aaron, Washington, Brookings Institution, 1981.
32. Hershel F.J. *"Tax Evasion and Its Measurement in Developing Countries"* // Public Finance (The Hague), Vol.33, No.3, 1978, pp. 232-268
33. Ireland, Commission on Taxation, *"Third Report of the Commission on Taxation: Indirect Taxation"*, Dublin: Stationery Office, June 1984

34. Jap K.S. *"The Value-Added Tax Law in Force"* // Bulletin for International Fiscal Documentation, International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), Vol.40 (July 1986), pp.315-318
35. Lauré M. *"La taxe sur la valeur ajoutée"*, Paris: Labrairie du Recueil Sirey, 1953, 134p.
36. Lienard J-L., Messere K.C. *"France"* // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
37. McMorran R.T. *"A Comparison Between the Sales Tax and a VAT"* // Tax Policy Handbook, 1995, p.85
38. Messere K.C. *"Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts"*, 1993
39. Musgrave R.A. *"The Theory of Public Finance"*, McGraw-Hill, New York, 1959
40. Parkinson D.A. *"Value Added Tax in the EEC"*, London: Graham & Trotman, 1981
41. Ramsey F.P. *"A Contribution to the Theory of Taxation"* // Economic Journal, 1927, pp.47-61
42. Shome P., ed. *"Tax Policy Handbook"*, IMF: Washington DC, 1995
43. Silvani C., de Jantscher C. *"Guidelines for Administering a VAT"* // International VAT Monitor, 1990, p.34
44. Sterdyniak H. *"Le Choix des ménages entre consommation et épargne en France de 1966 à 1986"* // Observations et diagnostics économiques, Octobre, 1987.
45. Stiglitz J. *"Economics of the Public Sector"*, W.W. Norton & Company, 1986
46. Tait A. *"Value Added Tax: International Practice and Problems"*, IMF, 1998
47. Tait A., ed. *"Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues"*, IMF occasional paper: Washington DC, October 1991.
48. Tanzi V. *"Taxation and Price Stabilization"* // Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode, ed. by S.Cnossen, Amsterdam: North-Holland, 1983
49. Thuroyi V., ed. *"Tax Law Design and Drafting"*, IMF: Washington, 1996
50. *"Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation"*, OECD Centre for Co-operation with Non-Members: Paris, 1998
51. Wheatcroft G.S.A., Jones J.F.A., eds. *"Encyclopedia of Value Added Tax"*, London: Sweet & Maxwell, 1980
52. Williams D. *"Value-Added Tax"* // Tax Law Design and Drafting, ed. by V.Thuroyi, IMF: Washington, 1996, pp. 164-231

53. Williason J. *"Economic Consequences of Soviet Disintegration"*, Washington, D.C.: Institute for International Economics, 1993, p. 32-33
54. Wurzel E. *"Towards More Efficient Government: Reforming Federal Fiscal Relations in Germany"*, Economic Department Working Paper #209, OECD, Paris, 1999
55. Zee H.H. *"Tax Cascading: Concept and Measurement"* // Tax Policy Handbook, IMF, P.Shome, ed., 1995
56. Zee H.H. *"Theory of Optimal Commodity Taxation"* // Tax Policy Handbook, IMF, P.Shome, ed., 1995
57. Zee H.H. *"Value-Added Tax"* // Tax Policy Handbook, P.Shome, ed., IMF, 1995

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА**

НАУЧНЫЕ ТРУДЫ

№ 19Р

**Проблемы налоговой
системы России:
теория, опыт, реформа**

ТОМ 2

Москва, 2000

Институт экономики переходного периода

Основан в 1992 г.

Учредитель: Академия народного хозяйства при
Правительстве РФ

Директор: Е.Т. Гайдар

Авторский коллектив: Введение – С. Синельников, глава 1 – А. Золотарева; глава 2, 7 – Е. Шкребела; глава 3, 5, 6 – С. Баткибеков; глава 4 – И. Трунин; глава 8 – Е. Серова, И. Храмова, В. Масленкова; глава 9 – Ю. Бобылев; глава 10 – П. Кадочников, О. Луговой, С. Синельников, Е. Шкребела.

Под редакцией: М. Алексеева, С. Синельникова

Выпускающие редакторы: Н. Главацкая, Л. Лопатников

Компьютерный дизайн: А. Астахов

В работе рассматриваются некоторые вопросы налогового администрирования и основные блоки российской налоговой системы: налог на прибыль, НДС, подоходный налог, акцизы, налог на недвижимость, налог на сверхприбыль при добыче углеводородного сырья, единый сельскохозяйственный налог, налог на малый бизнес. Приводится теоретическое обоснование соответствующих налогов, анализ их преимуществ и недостатков, обсуждается мировая и российская практика их применения, а также обосновываются предложения по их реформированию. Одна из глав работы посвящена моделированию динамики налоговых обязательств и оценки налогового потенциала территорий.

Настоящая работа подготовлена и издана на средства гранта, предоставленного Институту экономики переходного периода Агентством международного развития США

ISBN 5-93255-019-8

Лицензия на издательскую деятельность № ЛР 021018 от 09 ноября 1995 г.
103918, Москва, Газетный пер., 5

Тел. (095) 229–6413, FAX (095) 203–8816

E-MAIL – root@iet.ru, **WEB Site** – <http://www.iet.ru>

Институт экономики переходного периода

© **Институт экономики переходного периода, 2000**

СОДЕРЖАНИЕ

ТОМ 1

Введение	7
Глава 1 Некоторые проблемы налогового администрирования	31
Введение	31
1. Проблемы определения субъекта налогового обязательства	36
2. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения	54
3. Проблема соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве	73
Глава 2 Налогобложение прибыли предприятий.....	123
Введение	123
1. Общие основы налогообложения предприятий	128
2. Международный опыт взимания налога на доходы корпораций.....	173
3. Налог на прибыль в России: история, основные проблемы	188
4. Предложения по совершенствованию налога на прибыль в России	194
Приложение 1. Изменения в технике взимания налога на прибыль и его динамика в 1992-1998 годах	237
Приложение 2. Таблицы расчета налоговых обязательств для примеров	252
Библиография.....	314
Глава 3 Подоходное налогообложение	320
Введение	320
1. Теоретические аспекты подоходного налогообложения	323
2. Практические аспекты подоходного налогообложения.....	343
3. Российская практика подоходного налогообложения.....	349
4. Концепция реформирования подоходного налогообложения.....	378
Заключение.....	399
Приложение.....	402
Библиография.....	416
Глава 4 Налог на добавленную стоимость	422
Введение	422

1. Экономические основы введения НДС. Налог на добавленную стоимость и другие косвенные налоги	423
2. Макроэкономические и учетные подходы к определению базы налога на добавленную стоимость	452
3. Взимание НДС по методу возмещения (фактурному методу) и методу вычитания. Сравнительный анализ.	458
4. Принципы страны происхождения и страны назначения при взимании НДС	469
5. Вопросы налогообложения НДС операций с недвижимостью	476
6. Ценовые эффекты НДС	482
7. Проблемы установления ставок налога на добавленную стоимость	485
Приложение 1. Теоретические основы установления ставок косвенных налогов	504
8. Основные методы уклонения от уплаты НДС	512
9. Международный опыт взимания налога на добавленную стоимость	524
11. Основные направления реформирования системы НДС в российской федерации	572
Заключение	602
Библиография	607

ТОМ 2

Глава 5. Акцизы.....	7
Введение	7
1. Теоретические аспекты акцизного налогообложения	10
2. Практические аспекты акцизного налогообложения	14
3. Обзор российского законодательства и практики акцизного налогообложения в России	28
4. Концепция реформирования акцизного налогообложения	50
Заключение	62
Библиография	64
Глава 6 Налогообложение недвижимости	67
Введение	67
1. Теоретические аспекты налогообложения недвижимости	68
2. Практические аспекты налогообложения недвижимости	81
3. Обзор существующего законодательства в РФ (налог на имущество, налог на имущество физических лиц, налог на землю)	87
4. Предложения по оптимизации налогообложения недвижимости	90
Заключение	94

Библиография.....	96
Глава 7 Налогообложение малого бизнеса	97
Введение.....	97
1. Обзор международного опыта и возможных подходов к налогообложению малого бизнеса.....	103
2. Предложения по налогообложению малого бизнеса в Российской Фе- дерации.....	135
Заключение.....	164
Приложение.....	166
Библиография.....	169
Глава 8 Налогообложение в сельском хозяйстве	173
1. Налогообложение сельского хозяйства в развитых странах	173
2. Украина: опыт введения единого сельскохозяйственного налога	212
3. Обзор отечественного опыта налогообложения сельского хозяйства...	223
Библиография.....	280
Глава 9. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов	284
Введение.....	284
1. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов: мировой опыт.....	286
2. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов в России	306
Заключение.....	351
Библиография.....	355
Глава 10. Моделирование динамики налоговых обязательств, оценка налогового потенциала территорий	359
1. Моделирование налоговых обязательств в консолидированный бюджет РФ	359
2. Моделирование налоговых обязательств по регионам	429
Приложение 1. Результаты статистического анализа налоговых обяза- тельств	495
Приложение 2. Результаты оценок налогового потенциала регионов.....	502

Глава 5. Акцизы¹

Введение

Акцизы являются налогами, которыми облагаются товары, входящие в специальный перечень. Товары, с которых взимаются акцизы, обычно обладают общей характерной чертой: спрос на эти товары малоэластичен по отношению к уровню дохода. Акцизы были одним из первых налогов, вводимых в периоды экономической трансформации, поскольку этот налог относительно легко вводить и следить за его уплатой. Эти административные преимущества проистекают из способности налоговых органов осуществлять контроль над физическим объемом определенных товаров вместо того, чтобы полагаться на бухгалтерские книги для взимания налога. Исторически, акциз считался налогом на производство, а не на потребление, и налагался на производителя, как правило, по месту производства. Этот налог существовал, или существует, на базе фиксированной суммы в расчете на единицу продукции, что дополняет административные преимущества налога. Кроме того, налог может давать значительные доходы, в особенности в расчете на единицу административных издержек, если перечень подакцизных товаров тщательно продуман и включает лишь ограниченный круг товаров.

Переходная экономика может выиграть от рациональной организации акцизных схем, поскольку акциз может выступать значительным источником налоговых поступлений — особен-

¹ Автор главы выражает признательность за предоставленные материалы и ценные замечания, использованные при ее написании С. Синельникову-Мурылеву, С. Шаталову, Н. Леоновой, А. Золотаревой, М. Алексееву, Р. Конраду.

но на ранних этапах переходного периода. Организация системы акцизов относительно проста и может способствовать получению необходимого опыта сотрудниками налогового ведомства, который позволит затем применять более сложные методы аудита и контроля, необходимые для работы с НДС и подоходным налогом.

Обложения акцизами определенных товаров, считающихся вредными, или ассоциирующихся с негативными побочными явлениями (табачные изделия и алкоголь, а также, например, бензина и горючего, потребление которых связано с загрязнением атмосферы) может отчасти воспрепятствовать их потреблению. Такие косвенные результаты могут стать дополнительным эффектом от внедрения налога, однако большинство акцизов вводятся, как это и должно быть, для получения налоговых поступлений.

Для достижения этой цели акцизы должны быть, во-первых, просты как в организации, так и в применении, что достигается за счет поддержания минимального перечня подакцизных товаров. В настоящее время большинство стран ограничило список подакцизных товаров табаком, алкоголем и определенным ассортиментом нефтепродуктов. Доходы от этих товарных групп высоки, круг их производителей относительно узок и большинство товарных категорий четко определены. Во-вторых, ставки налога не должны быть слишком высоки. Если же местные акцизы значительно выше соответствующих налоговых ставок в соседних странах, проблемой может стать контрабанда. Кроме того, если ставки акцизов слишком высоки, может возрасти нелегальное производство, в особенности кустарное производство алкогольных товаров. Подобное производство может стать опасным для общественного здоровья, обеспокоенность которым и было одной из причин введения налога. В-третьих, налог должен

взиматься как можно раньше в цепочке начисления добавленной стоимости, т.е. он должен взиматься либо в момент пересечения таможенной границы страны, либо в момент производства (или отгрузки).

Отличительной чертой современных акцизов являются два следующих фактора. Во-первых, налог начисляется либо на стоимость, либо на единицу продукции с поправкой на инфляцию. Налог в процентах от стоимости сложно применять на стадии производства из-за трудности расчета заводской цены на момент отгрузки. Эта проблема может быть решена с использованием справочных рыночных цен, когда налог на стоимость рассчитывается на основе этой цены, после чего по этому результату рассчитывается стоимость единицы продукции и взимается налог на стадии производства. Другим приемлемым вариантом может быть взимание налога с единицы продукции с поправкой на инфляцию в случаях, когда относительные цены изменяются незначительно, а инфляция высока. Во-вторых, методы налогообложения добавленной стоимости используются для кредитования акцизов, уплаченных за ресурсы, использованные для производства подакцизной конечной продукции, например, крепленых вин. Иными словами, следует избегать каскадной схемы акцизов и использовать методы аналогичные НДС, обеспечивая тем самым взимание акциза как налога только на конечную продукцию.

Суммируя вышесказанное, подчеркнем, что акцизы являются важным источником налоговых поступлений в переходной экономике. Доля доходов, полученных от акцизов, наиболее высока на самом первом этапе переходного периода, благодаря относительной легкости их сбора и четкому определению налоговой базы. Доходы бюджета не являются эластичными по отношению к личным доходам, и поэтому бюджетные поступления от них стабильны. Следует также отметить,

что относительная неэластичность акцизов по отношению к доходам вызовет падение относительной важности акцизных доходов с началом экономического роста.

1. Теоретические аспекты акцизного налогообложения

1.1. Причины выбора акцизов в качестве налога на потребление

Основными отличиями акцизов от прочих налогов и обязательных платежей на потребление являются, во-первых, их специфическая сфера применения — потребление конкретного товара (услуги) или группы товаров (услуг) и, во-вторых — безэквивалентность. Если первое отличает акцизы от таких налогов на потребление с широкой базой обложения, как НДС или налог с продаж, то второе — от всевозможных платежей и сборов за пользование общественными товарами или услугами (гербовые сборы, сборы за пересечение границы и т.д.)

Существует три основных вида акцизов, подразделяемых в зависимости от функции, которую они выполняют. К первой группе относятся так называемые традиционные акцизы — на алкоголь и табачные изделия. Взимание данного вида акциза преследует две основные цели: ограничение потребления вредных для здоровья продуктов и фискальная.

Ко второй группе относятся акцизы на горюче-смазочные материалы, которые помимо фискальной функции выполняют еще и роль платежа за пользование автодорогами, и способа коррекции негативных экстерналий.

Третья группа включает в себя акцизы на так называемые люксовые товары и, как правило, не имеет целенаправленной фискальной функции. В большей степени данный вид акциза призван играть перераспределительную роль, так как основными потребителями люксовых товаров являются более состо-

тельные граждане. Кроме того, возможно также преследование иных целей, например, поощрение трудоемких производств путем взимания акцизов с продуктов капиталоемких производств, относящихся в некоторых странах к люксовым товарам (автомобили, дорогая электроника и т.д.), поощрение местных производителей или же улучшение внешнеторгового баланса путем взимания акцизов в дополнение к таможенным пошлинам с импортных товаров.

1.2. Преимущества и недостатки адвалорной, специфической и смешанной ставок акцизов

Как известно, адвалорной ставкой налога называют такую ставку, при которой сумма налога исчисляется в процентах от стоимости товара, а специфической ставкой — фиксированная сумма налога на единицу товара.

Существуют различные факторы, определяющие преимущества специфических ставок акцизного налогообложения перед адвалорным. К ним относятся, в частности, следующие.

Во-первых, наличие большого спектра марок или сортов одного и того же товара с большой разницей в цене приводит при адвалорном налогообложении к тому, что суммы налога, уплачиваемого с дешевых низкокачественных сортов и марок, значительно ниже, чем с более дорогих. Введение пропорциональной ставки на все виды подакцизных изделий приводит к меньшему абсолютному приросту цены продукции низкой ценовой категории (если, например, доля адвалорного акциза в розничной цене составляет 20% для всех видов подакцизных товаров, то для более дешевых товаров увеличение цены произойдет на меньшую абсолютную сумму, нежели для более дорогих товаров). При этом доля налогов с дешевых товаров в общих налоговых поступлениях будет сокращаться. В связи с тем, что, как правило, в низшие ценовые категории входят то-

вары более низкого качества, увеличение их потребления изменяет структуру потребления в сторону низкосортных товаров.

Во-вторых, адвалорная ставка должна применяться к розничной цене налогооблагаемого товара, что в случаях применения так называемого трансфертного ценообразования представляется проблематичным. При отсутствии фиксированной розничной цены и взимании акциза у производителя возможно занижение налоговых обязательств путем переноса части стоимости продукции на последующие стадии, уже после взимания акциза (если, например, акциз взимается по цене, заявляемой производителем, на основе понесенных издержек, то при вынесении части издержек (упаковки, маркетинга, рекламы) за пределы данного производства акциз будет взиматься с неполной стоимости товара).

В-третьих, применение специфических ставок не ведет к созданию стимулов для снижения качества и разнообразия продукции. В случае с адвалорной ставкой налогоплательщик может снижать налоговые обязательства путем снижения качества товара и, соответственно, его цены. В то же время необходимо отметить, что специфическая ставка налога, особенно в случае, если она достаточно высока, приводит к исчезновению более дешевых товаров, тогда как адвалорная ставка не имеет таких последствий.

В-четвертых, учитывая тот факт, что одной из целей взимания акцизов может являться ограничение потребления некоторых товаров (алкоголя или табака), то взимание специфического налога более эффективно, так как основывается на количестве потребляемого товара, а не на его стоимости.

Адвалорная ставка акциза также имеет ряд существенных преимуществ.

Во-первых, адвалорная ставка нейтральна к изменениям в уровне цен и автоматически увеличивает номинальные поступления в бюджет при инфляции.

Во-вторых, с помощью адвалорной ставки значительно легче достичь прогрессивности акцизов. Пропорциональная или прогрессивная ставки акциза могут быть использованы в целях достижения большего перераспределения от более состоятельных слоев населения к менее состоятельным — большее увеличение доли абсолютной суммы налога в розничной стоимости более дорогих товаров.

В-третьих, при адвалорном налогообложении не требуется определения единицы продукции, подлежащей налогообложению, что может в некоторых случаях существенно сократить возможности уклонения от налогов.

Выбор между специфическим и адвалорным налогообложением может зависеть от того, производятся ли подакцизные товары на территории конкретной страны или нет. Например, в некоторых странах местными производителями удовлетворяется спрос лишь на дешевые табачные изделия. При этом здесь под местными производителями имеются в виду мелкие табачные фабрики, в капитале которых не участвуют крупные международные концерны. Так, например, во Франции, Греции и Италии защита местных производителей дешевого табака явилась причиной введения адвалорного налогообложения с целью увеличения разницы в цене готовой продукции, тогда как в Дании, Ирландии и Великобритании подобное производство отсутствует и, соответственно, предпочтение было отдано специфическим ставкам акцизов.

Во избежание негативного влияния инфляции на специфические ставки акцизов, в некоторых странах (Австралии, Дании, Канаде) вводилось индексирование ставки, что вызвало очевидные трудности, приведшие в дальнейшем к отмене по-

добной практики. Основная трудность состояла в следующем: достаточно сложно определить показатель, по которому корректно было бы проводить индексацию, а также сроки индексации. Кроме того, подобная методика может ограничить свободу государственных органов в изменении налогового бремени на отдельные товары.

На практике в большинстве стран применяются оба вида ставок и, таким образом, соблюдается баланс между плюсами и минусами обоих методов акцизного налогообложения. Кроме того, следует иметь в виду, что в любом случае подакцизные товары облагаются НДС, который сам по себе является адвалорным налогом.

2. Практические аспекты акцизного налогообложения²

2.1. Определение налогооблагаемой базы акцизов

Вопрос об определении налогооблагаемой базы акцизов особенно актуален в случае применения адвалорной ставки. В этом случае вхождение прочих налогов в облагаемую базу акцизов может существенно изменить обязательства по акцизам. В некоторых странах (например, в Индии) акцизы и таможенные пошлины являются унифицированным дополнением друг друга и с импортных товаров акциз не взимается. В большинстве же стран акциз взимается с импортных товаров наравне с отечественными. При этом, как правило, в базу налогообложе-

² Представляемый раздел составлен на основе материалов (Andersson, 1987; Castelucci, 1987; Lienard, Messere, 1987; Nagano, 1988; Bahl, 1992; Taxation in Developed Countries, 1994), налогового законодательства США, Франции, Великобритании, директив ЕС.

ния входят импортные пошлины, взимаемые с товаров, пересекающих таможенную территорию страны.

В случае с товарами, к которым применяется специфическая ставка акциза, вопрос об определении налогооблагаемой базы сталкивается с проблемой определения единицы подакцизного товара, к которому применяется акциз. Например, в случае с сигаретами налогооблагаемой единицей может служить либо пачка, либо определенное количество сигарет, либо вес сигарет.

Как правило, в состав налогооблагаемой базы подакцизных товаров, к которым применяется адвалорная ставка акциза, входят лишь таможенные пошлины и таможенные сборы.

2.2 Выбор ставки акцизов и единицы налогообложения

В сущности, выбор между специфической и адвалорной ставками налогообложения является выбором между налогообложением подакцизного товара на основе потребляемого количества и на основе его стоимости. В соответствии с этим принципом, специфические ставки применяются в мире в основном к товарам, имеющим негативные социальные эффекты (алкогольная и табачная продукция), а адвалорные — к предметам люкса, в этом случае, как указывалось выше, налогообложение в основном служит перераспределительным целям.

2.3. Способы уплаты акцизов

Уплата акцизов может осуществляться несколькими способами: с применением акцизных марок; с применением так называемых налоговых бондов — ценных бумаг, эмитированных частными банками и страховыми компаниями, гарантирующих уплату налога по товарам, находящимся на территории склада или производственной территории, в случае, если

фактический плательщик не выполнит своих налоговых обязательств; уплата наличным платежом.

2.3.1. Применение акцизных марок для уплаты акцизов

К преимуществам подобного метода уплаты акцизов относится относительная простота в администрировании и контроле за уплатой. Фактически контроль за уплатой сводится к физическому контролю за наличием марок на подакцизных товарах и за их количеством.

Одним из главных недостатков акцизных марок является возможность их подделки, а также невозможность их использования в случаях неделимости подакцизного товара (например, бензин), а также при обложении услуг. С целью контроля за уплатой акциза или же применения по назначению льготированных подакцизных товаров (в основном, горючего) иногда применяется их окраска.

Акцизные марки используются в основном при уплате акцизов на алкогольные товары (в случае их розничной реализации в емкостях малых объемов), на табачные изделия (в случае их продажи в пачках или коробках) или же на парфюмерные изделия.

2.3.2. Применение налоговых бондов

В случае, если обязательство по налогу возникает в момент производства, а между стадией производства подакцизной продукции и ее реализацией существует значительный разрыв во времени, может применяться гарантирование уплаты налога с применением налоговых бондов. Приобретение данных ценных бумаг позволяет осуществлять хранение, а также переработку подакцизных товаров на специальных тер-

риториях без немедленной уплаты акциза. Подобная отсрочка предоставляется в связи с тем, что эмитенты бондов (коммерческие банки или страховые компании) гарантируют уплату налога в случае неисполнения своих обязательств фактическим налогоплательщиком — держателем бонда. Как правило, приобретение бонда имеет платную основу и размер платы зависит от репутации налогоплательщика, характера товара, способа хранения.

2.3.3. Уплата акцизов наличными платежами

Уплата акцизов наличными происходит при обложении всех товаров, кроме вышеперечисленных. К числу положительных моментов этого метода можно отнести невозможность ухода от уплаты акциза путем подделки акцизных марок. К отрицательным же моментам относится необходимость документальных проверок с целью контроля за уплатой акцизов.

2.4. Выбор подакцизных товаров. Особенности налогообложения

Как указывалось, обычно к числу облагаемых акцизами относится достаточно ограниченный список товаров, в число которых входят: алкогольная продукция, табачная продукция и горюче-смазочные материалы. Во многих странах также существует акцизное налогообложение автомобилей, применяемое в качестве как платежа за пользование автодорогами — в развитых странах, так и налога на предметы люксового потребления — в развивающихся. Налоги на предметы люксового потребления также могут включать в себя акцизы на ювелирные изделия, антиквариат и т.д., однако применение подобных налогов, как правило, малоэффективно с точки зрения доходов бюджета.

В некоторых странах система акцизного налогообложения весьма обширна и включает в себя значительный перечень товаров. Так, Индия и Пакистан применяют большое количество акцизов в связи с тем, что, в отличие от налога с продаж, поступления акцизов зачисляются в централизованный бюджет страны и являются весьма существенным источником доходов. Среди развитых стран, применяющих широкий спектр подакцизных товаров, можно выделить Данию и Японию.

2.4.1. Алкогольная продукция

Акциз на алкогольную продукцию является наиболее доходным видом акцизных сборов (в некоторых африканских странах их доля в поступлениях от акцизов доходит до 95%). Его бремя на единицу продукции, как правило, зависит от уровня содержания чистого алкоголя. Однако в большинстве стран некоторые виды алкогольной продукции, такие как пиво, вино и вермуты облагаются по пониженной или даже нулевой ставке, во-первых, для поддержки отечественных и, в первую очередь, мелкооптовых производителей, во-вторых, для увеличения прогрессии налогообложения спиртных напитков, и, наконец, ввиду того, что данные напитки являются менее вредными для здоровья из-за меньшего содержания алкоголя.

Главным источником доходов от акцизов на алкогольную продукцию является акциз на этиловый спирт и спиртосодержащую продукцию. Применение акциза к этиловому спирту, как произведенному в пределах страны, так и импортированному, значительно сокращает потери бюджета, так как фактически избавляет налоговые органы от необходимости контролировать всех производителей алкогольной продукции, использующих в качестве сырья этиловый спирт. Кредитование суммы акциза, уплаченного ранее за спирт, производится

лишь при подтверждении уплаты налога, а также в случае денатурирования спирта и использования его для производства неподакцизных товаров. Фактически во всех странах акциз на алкогольную продукцию взимается у производителя или импортера.

Для защиты мелких производителей алкогольной продукции в некоторых странах также применяется необлагаемый минимум произведенной алкогольной продукции. Однако данная мера может иметь существенные негативные последствия, так как может привести к расщеплению крупных производителей для получения ими подобных льгот.

2.4.2. Табачные изделия

Наибольшее фискальное значение среди всех табачных изделий имеют сигареты — на них приходится около 90% всех поступлений от табачных акцизов. Ко всем остальным видам табачных изделий применяются дифференцированные ставки, причем к сигарам и табаку для трубок — повышенные, во-первых, в перераспределительных целях — потребление данных видов табачных изделий в большей степени присуще более обеспеченным гражданам, во-вторых, в социальных целях — курение сигар и трубок приносит больший вред здоровью, нежели курение остальных табачных изделий. Большое значение имеет налогообложение курительного табака, используемого для так называемых «самокруток», так как последние способны заместить в потреблении сигареты фабричного производства.

В Германии акциз на табачные изделия уплачивается путем приобретения налоговых марок на сумму акциза. Уплата акцизов производится при выходе табачных изделий из под режима «налогового склада», в случаях, если они в дальней-

шем не подпадают под аналогичный режим или экспортируются владельцем «налогового склада».

В случаях, когда товар производится не зарегистрированным официально производителем табачных изделий, уплата осуществляется непосредственно производителем.

Ставка применяется смешанная, в процентах от розничной цены и в пфенингах за сигарету, но не меньше установленного уровня в пфенингах.

Базой для расчета налога служит розничная цена одной сигареты, сигариллы, сигары, килограмма курительного табака, установленная производителем или импортером, причем эта цена должна быть не меньше розничной цены на аналогичную продукцию. Запрещается продавать табачные изделия по цене выше установленной производителем или импортером и указанной на марке или предъявленной к расчету акциза.

Величина оптовых скидок продавцам не регламентируется законодательством, тогда как величина розничных скидок установлена в размере 3% от розничной цены табачного изделия. В некоторых случаях (банкротство или прекращение деятельности, во исполнение решений суда, при общем снижении розничных цен) с разрешения государственных органов возможно снижение розничной цены табачного изделия.

Запрещается, кроме вышеуказанных случаев, реализация табачных изделий ниже или выше розничной стоимости, указанной на акцизной марке. Контроль за правильностью ведения торговли табачными изделиями осуществляется налоговыми органами.

В Великобритании обязательство по уплате акциза возникает в момент пересечения ее таможенной границы или достижения табачным изделием стадии готовности, на которой он может быть потреблен. Начисление акциза производится в момент, когда изделие покидает зарегистрированное место

производства, отгружается со склада или покидает место, куда оно было импортировано на территории ВБ. Акциз уплачивается производителем или импортером табачного изделия.

Применяется смешанная ставка, в процентах от розничной цены и в фунтах стерлингах за тысячу сигарет (за фунт). При этом если длина сигареты превышает 9 см, то специфическая часть акциза с каждой сигареты уплачивается как с двух, также если уровень смолы превышает установленную норму — увеличивается специфическая часть акциза. Ставка может быть изменена Министерством Финансов не более чем на 10% на год.

Розничная стоимость подакцизного товара, включая все налоги и платежи, установленная производителем или импортером на момент расчета налога, служит базой для расчета налога. В случае, если предложенная цена не представляется удовлетворительной, для расчета налога применяется наивысшая розничная цена на аналогичный вид табачных изделий, устанавливаемая ответственным государственным органом.

Контроль за реализацией осуществляется государственными органами. В случае обнаружения реализации по цене выше той, с которой в соответствии с документами был уплачен акциз, налог взимается с продавца.

Во Франции действует следующая схема взимания акциза на табачные изделия. В случае перемещения табачных изделий внутри территории ЕС налог взимается: а) при выставлении табачных изделий на реализацию на территории Франции (при выходе из под режима «отсрочки по уплате налога» или импортировании из-за пределов ЕС) налог уплачивается лицом, выставляющим продукцию на реализацию; б) при обнаружении недостатка ответственными государственными органами; в) в случае прибытия из страны, входящей в ЕС, в которой данная табачная продукция была выпущена в реализацию, налог уплачивается получателем, либо представителем про-

давца; в) в случае складирования табачной продукции, с которой ранее во Франции не уплачивался налог, с целью ее последующей реализации, налог уплачивается владельцем склада. В случае производства табачного изделия на территории Франции или ввоза на ее таможенную территорию из страны, не входящей в ЕС, налог уплачивается официально зарегистрированным поставщиком табачных изделий.

Уплата налога производится путем приобретения акцизных марок, на которых указывается розничная цена, на сумму уплачиваемого акциза (см. ниже)

Ставка акциза на табачные изделия состоит из специфической и адвалорной частей. В то же время, для сигарет, относящихся к группе, цены на которую пользуются наибольшим спросом, общая сумма уплачиваемого акциза определяется с использованием нормальной (общей ставки) ставки, применяемой к розничной цене. Вследствие того, что розничные цены на табачные изделия закрепляются государственными органами и определяются заранее, сумма акциза известна.

В дальнейшем с целью применения акциза к другим видам сигарет и прочим табачным изделиям ставка разбивается на специфическую и адвалорную части. Расчет специфической части производится исходя из известных сумм уплачиваемого налога с сигарет, относящихся к группе, цены на которую пользуются наибольшим спросом, и составляет 5% от общей суммы налогового платежа, уплачиваемого за такого рода сигареты, включающего в себя акциз, НДС и налог на произведенные промышленным способом табачные изделия. Пропорциональная часть акциза равна отношению разницы между общей суммой уплачиваемого акциза и суммой специфической части акциза, с одной стороны, и розничной цены, включающей все налоги, — с другой.

Базой для расчета налога служит розничная цена табачного изделия, включая все налоги. Розничные цены определяются совместно производителями и поставщиками табачных изделий и сообщается ответственным государственным органам, которые их обобщают и публикуют в официальных изданиях.

Общая сумма оптовых скидок, предоставляемых продавцам, не должна превышать 8% от розничной стоимости табачных изделий.

Контроль за реализацией осуществляется государственными органами. В случае обнаружения реализации по цене выше той, с которой в соответствии с документами был уплачен акциз, налог взимается с продавца.

2.4.3. Топливо

Среди прочих обязательных платежей за пользование автодорогами, наибольшую долю поступления приносят акцизы на горюче-смазочные материалы. В значительной степени это связано с более широкой, по отношению к другим обязательным платежам за пользование автодорогами, налогооблагаемой базой, малой эластичностью спроса на горюче-смазочные материалы по цене, и простотой в администрировании. Следует однако отметить, что простота администрирования обуславливается, как правило, применением специфической ставки, что может иметь негативное влияние на уровень поступлений от налогов, как будет показано ниже. Однако даже при применении адвалорной ставки, когда сумма налога составляет некоторую долю от цены ГСМ, возможны негативные последствия в виде чистого субсидирования потребления ГСМ. Это происходит вследствие установления фиксированной цены ниже рыночной для некоторых категорий производителей.

Акцизы на ГСМ помимо своей функции как платежа за пользование автодорогами выполняют фискальную функцию. Привлекательность акцизов на ГСМ с точки зрения их фискальной функции заключается, помимо малой эластичности потребления ГСМ по цене, в эластичности поступлений от этих налогов по ВВП. Данный факт обуславливает увеличение поступлений акцизов на ГСМ при росте ВВП. В то же время в некоторых развивающихся странах в отдельные периоды была обнаружена малая эластичность налоговых поступлений по ВВП (*Bahl, 1992*). Объясняется это, прежде всего, особенностями структуры налога и ценообразования.

Эластичность налоговых поступлений по ВВП может быть дезагрегирована на следующие составляющие: эластичность налоговых поступлений по налоговой базе (в случае, если налоговая база отличается от рыночной стоимости подакцизного товара), эластичность налоговой базы по рыночной цене потребляемого объема ГСМ, эластичность рыночной цены потребляемого объема ГСМ по ВВП³.

Малая эластичность налоговых поступлений от базы может возникать вследствие, например, неиндексируемой специфической ставки. В условиях инфляции реальная величина налога при специфической ставке уменьшается и требует регулярной индексации ставки. Установление адвалорной ставки, обеспечивающей нейтральность реальной величины налоговых сборов от измене-

³ Поступления от налогов на ГСМ функционально зависимы от налогооблагаемой базы, которая, в свою очередь, функционально зависит от рыночной цены ГСМ, зависящей, в том числе, от ВВП. Таким образом:

$$\frac{\partial R(TB(P(Y)))}{\partial Y} = \frac{\partial R}{\partial TB} \frac{\partial TB}{\partial P} \frac{\partial P}{\partial Y}, \text{ где}$$

R – поступления от налогов на ГСМ, TB – налогооблагаемая база, P – рыночная цена, Y – ВВП.

ния налогооблагаемой базы, представляет значительную трудность в развивающихся странах, так как требует контролируемого со стороны налоговых органов, но не всегда возможного, расчета налогооблагаемой базы.

Эластичность налоговой базы по эффективной рыночной стоимости потребляемого объема ГСМ может отсутствовать, в принципе, в случае наличия административно регулируемой системы цен. Тогда рост издержек производства ГСМ, инфляция или снижение спроса на ГСМ (когда равновесная рыночная цена ГСМ должна повышаться) не влияет на нормативно установленную фактическую цену и рассчитанную на ее основе налогооблагаемую базу.

Малая эластичность равновесной рыночной цены по ВВП может быть выявлена в результате, например, более экономного использования ГСМ, снижения или неизменности рыночной цены топлива при росте ВВП, или увеличения потребления новых видов топлива, не подпадающих под налогообложение (например, электричества или солнечной энергии). Данный факт в наименьшей степени зависит от администрирования акцизов на ГСМ, так как является следствием изменений в технологии производства.

Таким образом, для достижения высокой эластичности поступлений от акцизов на горюче-смазочные материалы следует, во-первых, отказаться от административного регулирования цен на них, во-вторых, использовать более сложную в административном плане, однако более эффективную в фискальном — адвалорную ставку.

В то же время акцизы на ГСМ не учитывают таких факторов, как различная скорость передвижения, различные потери от «пробок», различное покрытие автодорог, разное воздействие автотранспорта (в зависимости от веса и габаритов) на интенсивность движения и состояние покрытия автодорог. Учет некоторых из

этих факторов требует применения дополнительных обязательных платежей, речь о которых пойдет ниже.

Акцизное налогообложение горючего, используемого в качестве топлива для транспортных средств, дифференцируется по странам. Ввиду меньшего негативного влияния высокооктановых сорта бензина при их использовании на экологию, они, как правило, облагаются по меньшим ставкам налога. Так, по странам ЕС налог на этилированный бензин выше в среднем на 10%, чем на неэтилированный.

Налогообложение дизельного топлива имеет свои особенности ввиду двух следующих причин: в некоторых странах дизельное топливо может использоваться домашними хозяйствами для обогрева или для генерации электроэнергии, кроме того, дизельное топливо используется, в основном, в сельском хозяйстве и в грузовых перевозках. Кроме того, дизельное топливо характеризуется меньшими негативными эффектами на окружающую среду по сравнению с бензином, а также меньшим расходом на аналогичный пробег транспортного средства. Все это обуславливает особый подход к акцизному налогообложению дизельного топлива, причем в зависимости от того, какие из вышеуказанных особенностей его использования принимаются в качестве наиболее важных — ставки акциза устанавливаются либо выше, либо ниже ставок на бензин.

Так, в США, где акцизы на дизельное топливо рассматриваются в качестве платежа за пользование автодорогами, ставки на него выше, нежели на бензин. Объясняется это именно тем, что, во-первых, грузовой транспорт, использующий дизельное топливо, в большей степени влияет на покрытие автодорог, нежели легковой, во-вторых, при аналогичном воздействии на автодороги дизельного топлива на один километр пути расходуется меньше. В то же время в США предоставляются существенные льготы на использование дизельного топлива в сельском хозяйстве и хозяй-

ства кредитуются при предъявлении соответствующих документов о его использовании, что открывает довольно существенные возможности для ухода от налогообложения.

Акцизы на дизельное топливо в Европе, равно как в Японии, заметно ниже, чем на бензин, и объясняется это соображениями перераспределительного характера (бензин используется более состоятельными гражданами).

Различные легальные и нелегальные способы ухода от налогообложения ГСМ связаны, как правило, с занижением стоимости ГСМ или использованием пониженных ставок налогов на ГСМ. Возможны также и более серьезные нарушения — такие как контрабанда ГСМ из стран или регионов, где их стоимость значительно ниже, или же существуют неконтролируемое производство и реализация ГСМ внутри данной страны..

Благодаря тому, что в каждой стране существует относительно ограниченное количество производителей ГСМ, и особенно топлива, а также учитывая необходимость установления специального оборудования для продажи (например, бензоколонок), возможность контроля за реализацией ГСМ выше, нежели у других товаров.

3. Обзор российского законодательства и практики акцизного налогообложения в России

3.1. Особенности взимания акцизов в России⁴

Впервые в России акцизы (после их ликвидации налоговой реформой 1930 года) были введены в 1992 году (Законом от 06.12.1991 г. №1993—1) с началом новой налоговой реформы. Вместе с НДС они заменили налог с оборота на отдельные виды товаров. При этом российские акцизы ориентировались не

⁴ Данный раздел подготовлен С.Д. Шаталовым.

столько на международную практику и опыт акцизного налогообложения, сколько на предыдущую практику налога с оборота. Главными критериями для отнесения тех или иных групп товаров к подакцизным были сравнительно высокие ставки налога с оборота в предыдущие годы. Поэтому к числу подакцизных, помимо традиционных товаров, были отнесены: ковры и хрусталь, икра и рыбные деликатесы, шоколад и автомобильные шины, меховые изделия, одежда из натуральной кожи (ст.1 указанного Закона). Достаточно быстро такой подход показал свою нецелесообразность и в последующие годы список подакцизных товаров менялся только в сторону сокращения.

В первые годы после введения акцизов ввиду высокого темпа роста цен было признано целесообразным применять исключительно адвалорные ставки. Поскольку налоговая составляющая в цене алкогольной продукции была и остается очень высокой, эти ставки должны были применяться к отпускной цене подакцизной продукции, включающей в себя акцизы. Так, согласно приложению №3 к Инструкции Государственной налоговой службы «О порядке исчисления и уплаты акцизов» от 9 декабря 1991 г. №2, отпускная цена на подакцизный товар должна была рассчитываться по следующей формуле (на примере спирта, ставка акциза по которому составляла 90%):

1. Оптовая цена, включающая издержки производства и прибыль, в рублях	6000
2. Ставка акциза в процентах к отпускной цене	90
3. Отпускная цена в рублях (стр. 1 x 100) / (100 — стр. 2)	60000
4. Сумма акциза в рублях (стр. 3 — стр. 1) или (стр. 3 x стр. 2): 100%	54000

Несмотря на очевидное неудобство подобной методики расчета, она была выбрана из психологических соображений. Из приведенного примера видно, что если бы ставка акциза исчислялась в процентах от оптовой цены, не включающей акциз, она составляла бы не 90%, а 900% ($54000 \times 100\% / 6000$). Очевидно, что такой закон не имел бы шансов на прохождение в парламенте. При реализованном же подходе утвержденные ставки не превосходили 70 — 90% при тех же абсолютных значениях акцизов.

Однако такое решение породило другие проблемы:

Во-первых, возник очевидный дисбаланс в акцизном налогообложении отечественной подакцизной продукции и аналогичной продукции, ввозимой в Россию из-за рубежа, поскольку при тех же налоговых ставках в отношении импортируемых товаров налоговая база определялась как их таможенная стоимость, не включающая акцизов (см. п.9 Приказа Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 30 января 1993 г. №49 «О применении налога на добавленную стоимость и акцизов при ввозе товаров в Российскую Федерацию и вывозе с ее территории»). Даже при достаточно высоких таможенных пошлинах и более высокой стоимости производителя товары иностранного производства — главным образом алкогольные и табачные — в России получали лучшие конкурентные условия по сравнению с российскими. При утрате государственной монополии на эти товары и полной открытости российского рынка произошло резкое увеличение их поставок в Россию, что нанесло огромный ущерб российскому производству. Достаточно сказать, что легальное производство ликероводочных изделий в течение нескольких лет сократилось в 3-4 раза (по данным Госкомстата), что привело и к большим бюджетным потерям.

Конечно, такие катастрофические последствия обусловила не только акцизная политика. В значительно большей степени сказались такие факторы как:

- слабый таможенный контроль и возможность контрабандного ввоза в Россию подакцизных товаров в промышленных объемах;
- использование схемы фиктивного экспорта для освобождения от НДС и акцизов (в соответствии с п.2 ст.3 Закона об акцизах, Приказа Государственного Таможенного Комитета Российской Федерации от 30 января 1993 г. №49 при экспорте товаров непосредственно предприятиями — изготовителями такие товары освобождаются от уплаты НДС и акцизов, а при экспорте товаров другими предприятиями сумма уплаченных НДС и акцизов возвращается налоговыми органами по подтверждению таможенных органов);
- открытость границы с государствами СНГ, особенно в условиях проведения отдельными государствами СНГ протекционистской политики в отношении экспорта (в том числе в Россию) и отказа от ранее согласованных общих на территории СНГ правил косвенного налогообложения;
- слабый контроль над легальностью и качеством предлагаемой на рынке подакцизной продукции;
- наконец, предоставление в 1993 году Указом Президента РФ эксклюзивных налоговых льгот отдельным организациям, выразившееся в их полном освобождении от всех налогов, сборов и пошлин. В результате этого решения НФС, общественные организации инвалидов и даже русская православная церковь (а также многие другие структуры, получившие «крышу» от этих организаций) стали крупнейшими в России импортерами алкогольной продукции и сигарет. Эти льготы удалось отменить с огромным трудом,

а потери федерального бюджета за счет неполученных при ввозе таможенных пошлин, НДС и акцизов составили несколько миллиардов долларов.

Во-вторых, в течение ряда лет отдельные государства СНГ не проводили согласованной политики в отношении акцизов. Разные государства СНГ в отношении одних и тех же товаров применяли не только существенно отличающиеся друг от друга ставки акцизов, но и использовали разные правила определения налоговой базы. В последнее время ситуация не слишком изменилась. Достигнуты некоторые рамочные договоренности о единообразном применении косвенных налогов между Россией, Белоруссией, Казахстаном и Таджикистаном (что особенно важно в связи с образованием Таможенного Союза между этими государствами), однако при этом не удалось договориться о применении единых ставок и правил в отношении акцизов⁵.

Отсутствие единого в рамках СНГ налогообложения импорта — особенно при открытости границ между государствами СНГ — предоставляет импортерам широкие возможности для выбора государства, на территорию которого выгоднее всего ввозить свои товары для последующего их распределения по всем республикам бывшего СССР (например, легковые автомобили предпочтительнее ввозить через территорию Белоруссии). В еще большей степени, чем для акцизов, эта проблема актуальна в отношении ввозных таможенных пошлин и НДС, где разброс налоговых и таможенных льгот и преференций особенно велик. Даже предполагаемый с 2000 г. переход

⁵ Ситуация может измениться после принятия Налогового кодекса. Государства-члены Таможенного Союза внимательно следят его прохождением. Белоруссия практически полностью позаимствовала его для введения на своей территории, подобного результата можно ожидать и в Таджикистане.

на международные правила уплаты косвенных налогов по месту назначения не закрывает всех вопросов, особенно связанных с таможенными платежами. При этом особняком стоит вопрос о целесообразности перехода на международные правила при взаимной торговле между государствами, вошедшими в Таможенный Союз, и не контролирующими перемещение товаров через границы внутри этого Союза.

В-третьих, адвалорные ставки акцизов, с одной стороны, позволяли использовать весьма эффективные в условиях России способы ухода от налогообложения, и, с другой стороны, создавали дополнительные трудности для производителей подакцизной продукции в плане ее улучшения и совершенствования.

Открывающиеся способы ухода от налогообложения в условиях применения адвалорных ставок основаны главным образом на том, чтобы основную прибыль получать не при производстве и первичной реализации, а при перепродаже произведенных подакцизных товаров. Производителю таких товаров достаточно создать дочернюю или зависимую торговую компанию, чтобы продавать ей свою продукцию по минимально возможным ценам (и с минимальными акцизами), получая минимальную прибыль или даже убытки. За счет последующей торговой надбавки (не облагаемой акцизами) торговая компания может уже довести цены на эту продукцию до рыночного уровня и получить максимально возможные прибыли при минимальных налогах.

Отсутствие в России каких-либо правил контроля над трансфертным ценообразованием при сделках между взаимозависимыми лицами, а также пересмотра налоговыми органами величины налоговых обязательств участников таких сделок позволяет эффективно минимизировать налоги. Особенно активно подобные механизмы использовались до недавнего вре-

мени в алкогольном производстве. Зачастую в таких схемах участвовали и региональные органы власти. Например, в Северной Осетии такая схема стала практически легальной и обязательной для производителей алкогольной продукции, а торговая надбавка делилась между торговлей, производителями и правительственным внебюджетным фондом, сравнимым по объему финансовых ресурсов с бюджетом республики, но неподконтрольным никому и находившимся в полном распоряжении республиканского правительства и президента.

Влияние высоких адвалорных ставок акцизов на возможности улучшения качества продукции, ее оформления, предпродажной подготовки или иного подобного улучшения особенно заметно на товарах алкогольной группы (где ставки акцизов устанавливались на уровне 800 — 900% от отпускной цены, не включающей акцизов), но, по-видимому, актуально и для других производств. Если, например, новая оригинальная бутылка или упаковка обойдется производителю подакцизной продукции дополнительно в 1 руб., то отпускная цена продукции, включающая акцизы, автоматически должна увеличиться на 9 — 10 руб. Зачастую покупатель не готов к такому резкому росту цен, а производитель не в состоянии покрывать подобные затраты за счет прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов. Такие каскадные ценовые эффекты возможны только при использовании адвалорных ставок.

Многие из перечисленных проблем отпали при замене адвалорных ставок акцизов специфическими в начале 1997 года. В результате удалось перевести на единый режим налогообложение импорта и внутреннего производства аналогичных подакцизных товаров. Была ликвидирована возможность ухода от акцизного налогообложения при помощи трансфертного ценообразования. У производителей появились дополнительные возможности для улучшения своей продукции, ее дизайна

и продвижения ее на рынок. Теперь дополнительные расходы на подобные улучшения и рекламу не приводят автоматически к росту акцизов, хотя могут привести к увеличению себестоимости и отпускной цены товаров. Это позволяет производить более качественную и, соответственно, более дорогую продукцию⁶ при неизменных акцизах. Таким образом, доля акцизов в более качественной продукции снижается, что можно рассматривать как одно из проявлений налоговой политики, направленной на поощрение роста качества и потребительских свойств товаров.

Рис. 1.

**Дефлированные месячные поступления акцизов в федеральный и местные бюджеты, прирост задолженности по акцизам в федеральный бюджет (на правой оси)
(млн. рублей 1991 года)**

⁶ Конечно, понятия *высокое качество* и *высокая цена* даже при весьма значительной корреляции не равнозначны, что хорошо видно, в частности, на примере табачного рынка. Среди не самых дорогих сигарет существуют марки, отличающиеся низким содержанием смол и хорошим вкусом, что позволяет отнести их к высококачественным.

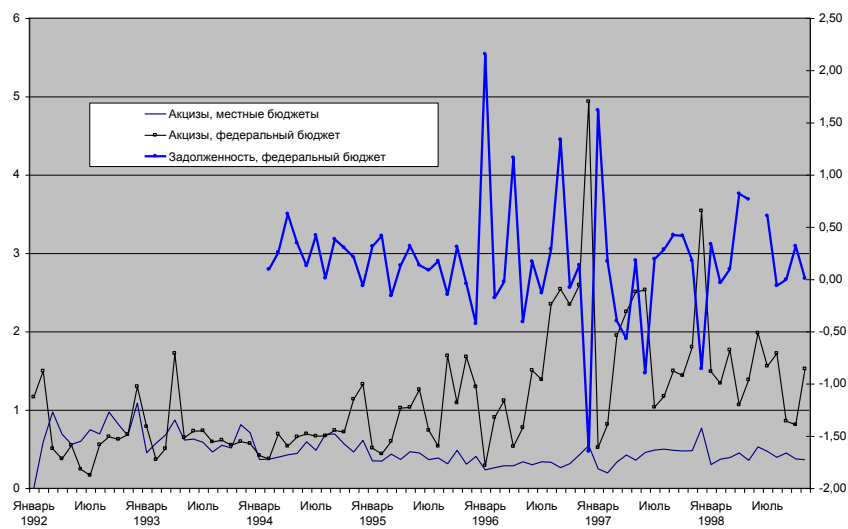
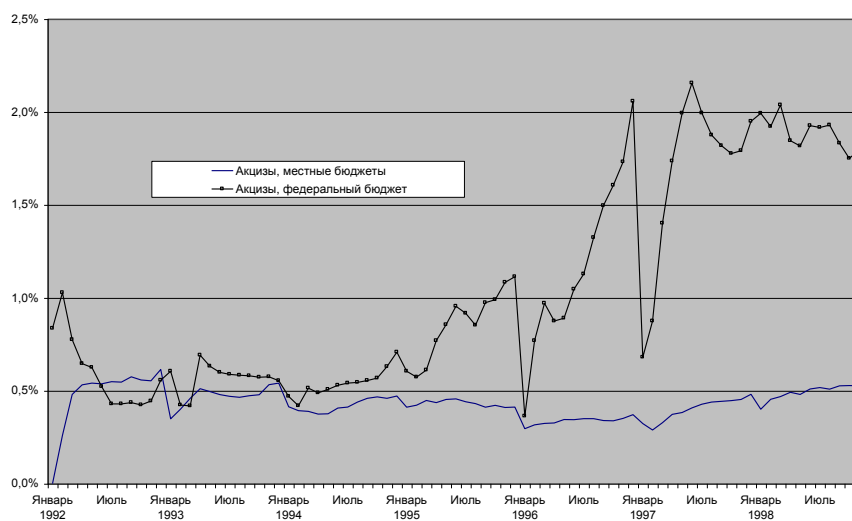


Рис. 2.

**Поступления акцизов в федеральный и местные бюджеты
(в % ВВП)**



На протяжении всего периода с 1992 года по настоящее время, распределение акцизов между федеральным бюджетом и остальными уровнями бюджетной системы осуществлялось следующим образом: в федеральный бюджет зачислялись 100% от поступлений акцизов на нефть, включая газовый конденсат, автомобили, импортные товары, подлежащие акцизному налогообложению, а также 50% от поступлений акцизов на алкогольную продукцию, включая питьевой спирт; в консолидированные бюджеты субъектов Федерации — 50% от поступлений акцизов на алкогольную продукцию и 100% от поступлений всех прочих акцизов, включая акцизы на ювелирные изделия, табачные изделия и пиво.

Поступление акцизов в местные и региональные бюджеты отличалось стабильностью (начиная с 1992 года и по нынешний день они составляют порядка 0,5% ВВП). Что объясняется в большей степени стабильностью налоговой базы, а именно отсутствию в числе налогооблагаемых товаров импортных товаров, автомобилей и природного газа, к которым применяется адвалорная ставка акциза.

Учитывая тот факт, что важную часть поступлений акцизов в Российской Федерации составляют акцизы на нефть и газовый конденсат (до 30% поступлений от акцизов), включение их в число источников доходов федерального бюджета существенно увеличивает долю поступлений от акцизов в федеральный бюджет в общем объеме поступлений от акцизов в бюджетную систему РФ.

Колебания поступлений акцизов в федеральный бюджет, как видно из рисунка, связаны в основном с динамикой задолженности по акцизам. Так, январские спады поступлений налога в 1996 и 1997 году совпадают с ростом недоимки по налогам в эти месяцы и, наоборот, рост поступлений акцизов в декабре 1996 совпал с падением задолженности.

Стоит отметить, что переход в начале 1997 года на специфические ставки акциза по основной массе подакцизных товаров не привел к падению налоговых поступлений, ввиду незначительных значений инфляции на протяжении последних двух лет (за исключением сентября 1998 года).

3.2. Современное законодательство по акцизному налогообложению

3.2.1. Акцизы на товары, произведенные в России

В соответствии с законом Российской Федерации «Об акцизах» акцизами облагаются: спирт этиловый, спиртосодержащая продукция, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, ювелирные изделия, нефть, бензин автомобильный, легковые автомобили, а также отдельные виды минерального сырья в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством.

Объект налогообложения акцизами зависит от вида ставки — адвалорной и специфической. В первом случае, как для товаров, произведенных на территории России из собственного или из давальческого сырья, так и для произведенных за границей из давальческого сырья, принадлежащего российским предприятиям, — отпускная цена товаров. При применении адвалорной ставки акцизов к импортным товарам в налогооблагаемую стоимость входят таможенные пошлины и платежи. Во втором случае — объем реализованной продукции в натуральном выражении.

Примечательно, что для большинства товаров (табачные изделия, алкогольная продукция, бензин, нефть) применяется специфическая ставка акциза, адвалорная ставка используется лишь в отношении ювелирных изделий и автомобилей с объемом двигателя более 2500 кубических сантиметров.

В случае производства подакцизного товара с использованием других подакцизных товаров, сумма налога уменьшается на сумму уже уплаченного акциза. При использовании подакцизных товаров собственного изготовления для производства неподакцизных товаров налог начисляется в момент их пере-

дачи в производство. Исключение составляет денатурированный спирт (неподакцизный товар), в производстве которого используется этиловый спирт (подакцизный товар). В этом случае акциз вообще не начисляется.

3.2.2. Акцизы на импортные товары⁷

При внешнеторговых операциях с подакцизными товарами и товарами, произведенными из подакцизных товаров, нормы дифференцированы в зависимости от страны-контрагента. В случае экспорта подакцизных товаров или товаров, в производстве которых использовались подакцизные товары, за пределы СНГ сумма уплаченного налога возмещается или засчитывается в счет предстоящих платежей. При экспорте подакцизных товаров в страны СНГ налог не взимается. В случае импорта подакцизных товаров из-за пределов СНГ акцизы взимаются с полной таможенной стоимости, включая таможенные пошлины и сборы, в полном объеме. При импорте товаров, произведенных на территории СНГ, к зачету принимаются суммы налога, уплаченные в стране происхождения.

На основании Закона «О внесении изменений и дополнений в отдельные Законы РФ о налогах» (от 22.12.92 г.) с 1 февраля 1993 года некоторые товары, ввозимые на территорию РФ, облагаются акцизами. Акцизы взимаются в рублях и поступают в доход федерального бюджета. Уплата их производится одновременно с уплатой других таможенных платежей, т.е. до или в момент представления товара к таможенному контролю.

С 1 сентября 1994 года были отменены все таможенные льготы по импорту подакцизных товаров, предоставленные

⁷ Данный и следующий подразделы подготовлены Н. Леоновой.

ранее решениями Президента и Правительства РФ отдельным организациям.

Ставки акцизов на импортные товары определяются Постановлениями Правительства РФ или иными законодательными актами и могут расходиться со ставками акцизов на аналогичные российские товары. Объектом обложения при начислении акциза на импортный товар является таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов. По подакцизным товарам, на которые установлены твердые (специфические) ставки акцизов (в абсолютной сумме на единицу обложения) объектом налогообложения является объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении (ст.3 Закона «Об акцизах»). Механизм уплаты импортных акцизов несколько отличается от других таможенных платежей и носит авансовую форму. Суммы, которые должны быть оплачены таможенным органам при импорте подакцизных товаров, определяются на основе специальных ставок, установленных в нормативных документах ГТК.

Указанные ставки впервые были введены еще в 1993 году Приказом ГТК от 22.12.93 г. «Об обеспечении уплаты таможенных платежей в отношении подакцизных товаров» в целях реализации положений Таможенного кодекса и Таможенного законодательства.

На сегодняшний день действует Приказ ГТК РФ от 11 августа 1997 года «Об обеспечении уплаты таможенных платежей в отношении подакцизных товаров», где в связи с изменением перечня товаров, облагаемых акцизами при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, и уровня ставок таможенных платежей и на основании статей 122, 126 и 136 Таможенного кодекса Российской Федерации утверждаются новые Ставки для расчета суммы, подлежащей внесению

на депозит таможенного органа в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей в отношении подакцизных товаров.

Постановлением Правительства РФ от 14.04.94 г. «О введении на территории РФ марок акцизного сбора» в целях обеспечения полноты сбора акцизов и предотвращения нелегального ввоза и реализации на территории Российской Федерации подакцизных товаров с 1 июня 1994 года был установлен порядок взимания акцизов с использованием марок акцизного сбора установленного образца, в том числе на табачные изделия (следует отметить, что все готовые табачные изделия, вне зависимости от их классификации по ТН ВЭД, маркируются маркой единого образца).

Была также утверждена Временная Инструкция о порядке маркировки отдельных подакцизных товаров, ввозимых на таможенную территорию, которая определяет следующий порядок взимания акцизов: а) часть акцизов взимается в форме продажи марок акцизного сбора; б) разница между суммой, уплаченной при покупке марок акцизного сбора, и суммой акцизов, подлежащей уплате за ввезенные маркированные товары, взимается при таможенном оформлении таких товаров.

В дополнение к указанным нормативным актам было подписано Постановление Правительства РФ от 12.08.94 г. «О марках акцизного сбора», которое определяло, что оплата марок акцизного сбора носит авансовую форму. Этим же Постановлением для подакцизных товаров, производимых и ввозимых с территории государств СНГ, была введена с 20.08.94 г. маркировка специальной маркой. Оплата специальной акцизной марки также носит авансовую форму и ее стоимость также составляет 0,01 ЭКЮ.

Ответственными за маркировку подакцизных товаров являются импортеры таких товаров. Марки акцизного сбора и Специальные марки продаются импортерам таможенными ор-

ганами, контролирующими соблюдение импортерами условий таможенного режима выпуска для свободного обращения.

Телетайпограмма ГТК РФ от 30.01.97 года указывала, что в связи с установлением ставок акцизов в рублях за единицу измерения, при окончательном расчете суммы акциза при таможенном оформлении товаров, подлежащих маркировке, следует осуществлять пересчет денежных средств, уплаченных за марки в иностранной валюте, в валюту РФ по курсу ЦБ.

В случае если сумма денежных средств, уплаченная за марки, превышает сумму акциза, подлежащего уплате при таможенном оформлении товара, возникшая разница возврату либо зачету не подлежит. Например, если импортер ввез товара в меньшем количестве, чем предполагалось, и прекратил импортные операции, т.е. когда часть марок не была использована. А также при изменении акцизного законодательства — отмене или значительном уменьшении ставок импортных акцизов.

3.2.1. Особенности применения импортных акцизов в торговле со странами СНГ

Подобно практике применения различных ставок импортных пошлин, механизм и ставки взимания акцизов с ввозимых подакцизных товаров также дифференцированы в зависимости от страны происхождения товаров.

Если импортные пошлины в торговле со странами СНГ не применяются, то практика взимания акцизов, напротив, существует, что в принципе не противоречит принятым взаимным договоренностям о зоне свободной торговли между Россией и бывшими республиками. Как указывалось выше, конкретные механизмы взаимной торговли определяются двусторонними соглашениями, при этом национальная акцизная политика зна-

чительно различается по странам Содружества не только по величине ставок на аналогичные товары, но и по используемой налоговой базе. К сожалению, до сих пор не выработаны единые правила в отношении применения акцизов.

Последовательно проводя политику импортных преференций в отношении сопредельных государств, Россия в торговле с ними не использовала механизм акцизов. Так, в первом федеральном Законе «Об акцизах» (от 06.12.91) декларировалось, что товары, происходящие с территории государств бывшего СССР, при ввозе в Россию акцизами не облагаются.

В последующих нормативных актах это преимущество для указанных товаров сохранялось. В принятом 06.08.93 г. Законе РФ «О внесении изменений в закон РФ «Об акцизах» указывалось, что подакцизные товары, происходящие с территории стран-членов СНГ при ввозе на территорию РФ акцизами не облагаются, при этом происхождение товара должно было быть подтверждено специальным сертификатом.

Были приняты и другие нормативные акты, разъясняющие это положение. Например, в Указании ГТК от 10.01.94 г. «О временном порядке предоставления льгот при уплате таможенных платежей, в отношении подакцизных товаров, происходящих с территории стран — бывших субъектов Союза ССР» указывалось, что в соответствии с двусторонними Соглашениями о свободной торговле товары, происходящие с территории этих государств и ввозимые на территорию РФ, не облагаются ввозными пошлинами и акцизами. В другом Указании ГТК РФ от 21.07.94 г. говорилось, что льготы по уплате таможенных платежей в отношении подакцизных товаров, ввозимых на территорию РФ, предоставляются только в случае, если товар происходит с таможенной территории государства — участника СНГ и приобретается резидентом одного из государств СНГ.

Однако партнеры по СНГ нередко в одностороннем порядке вводят меры, прямо противоположные межгосударственным Соглашениям, и Россия вынуждена реагировать на эти меры, как например, было в отношении отмены акцизов на экспорт со стороны Украины и Казахстана.

В начале 1996 года Украина отменила взимание акцизов с подакцизных товаров, происходящих с ее территории, при ввозе в Российскую Федерацию. В целях защиты отечественных производителей и на основании Закона Российской Федерации «Об акцизах», а также с учетом решений Экономического Суда Содружества Независимых Государств о толковании положений учредительных документов Содружества относительно статуса Украины как государства-участника Содружества Независимых Государств был подписан Указ Президента РФ от 18.01.96 г. «О взимании акцизов с подакцизных товаров, происходящих с территории Украины, при ввозе на таможенную территорию РФ». При этом импортные акцизы на соответствующие украинские товары взимались по ставкам, установленным для подакцизных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации из стран дальнего зарубежья. Тем не менее Кабинету Министров Украины было предложено провести переговоры по вопросам налогообложения товаров, происходящих с территории Украины и ввозимых на территорию Российской Федерации, а также товаров, происходящих с территории Российской Федерации и ввозимых на территорию Украины. Этот Указ действовал только несколько месяцев и был отменен следующим Указом от 10.09.96 г. как несоответствующий новой редакции Закона «Об акцизах».

Новая редакция указанного Закона была принята на основании Федерального закона от 7 марта 1996 года «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» и вступила в силу с 1 февраля 1996 года. В прежней редакции

Закона «Об акцизах» содержалась норма, предусматривавшая освобождение от обложения акцизами товаров, ввозимых из стран Содружества Независимых Государств. В статье 5 (пункт 7, часть вторая) новой редакции Федерального закона «Об акцизах», напротив, предусматривалась уплата акцизов по подакцизным товарам, происходящим и ввозимым с территории этих государств. При этом сумма акциза, подлежащая уплате по подакцизным товарам, уменьшалась на сумму акциза, уплаченного в стране их происхождения. Однако поскольку этот новый закон ухудшал положение налогоплательщиков, правомерность данного нововведения рассматривалась даже в Конституционном Суде РФ, который постановил что положения, касающиеся налогообложения товаров из стран СНГ, вступают в силу не ранее 24 марта 1996 года (См. Постановление Конституционного Суда от 24.11.96 г.).

Для реализации нового порядка взимания акцизов с подакцизных товаров из сопредельных стран, ГТК России было принято решение о том, что зачет акцизов не разрешается производить до выработки соответствующего порядка проведения зачета по каждой отдельной стране (См. Телетайпограмму ГТК РФ от 12.05.96 г.)

Учитывая разногласия в проводимой национальной политике акцизов и номенклатуру основных импортных поставок из различных стран СНГ, дополнительно были приняты специальные нормативные акты о взимании акцизов с товаров, поступающих из разных стран СНГ, в частности с Украины и из Казахстана. Так, Указание ГТК РФ от 21.08.96 года «О зачете сумм акцизов» определяло, что при таможенном оформлении товаров, происходящих и ввозимых с территории Украины, следует принимать к зачету суммы акцизов, уплаченные в стране происхождения.

Однако в связи с изменениями акцизной политики (в том числе уровня ставок акцизов) Украины и Казахстана, для товаров, происходящих с их территории, временно было приостановлено действие механизма зачета акцизов при их ввозе в Россию (См. Телетайпограммы ГТК РФ от 27.08.96 г. и от 12.05.97 г.) и сейчас при импорте подакцизных товаров из этих стран взимаются акцизы в тех же размерах, что и с импортируемых подакцизных товаров из третьих стран.

Указание о зачете сумм акцизов, уплаченных на территории Молдовы, было принято 19 ноября 1996 г., в нем указывалось, что при таможенном оформлении подакцизных товаров, происходящих и ввозимых с территории Республики Молдова, следует производить зачет суммы акциза, уплаченного в стране их происхождения, при условии подтверждения такой уплаты в бюджет Республики Молдова.

Особый режим существует в отношении импортируемых товаров из Белоруссии. 6 января 1995 года Россия и Белоруссия подписали Соглашение о Таможенном союзе. Конкретный механизм таможенного оформления товаров, перемещаемых между Россией и Белоруссией был определен, в частности, в Указании ГТК РФ от 28.11.96 г. «О таможенном оформлении товаров».

При решении вопроса о необходимости производства таможенного оформления и проведении таможенного контроля в отношении товаров, ввозимых с территории Республики Беларусь и в соответствии с Указом Президента РФ от 25.05.95 г. «Об отмене таможенного контроля на границе Российской Федерации с Республикой Беларусь» и Постановлением Правительства РФ от 23.06.95 г. «О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 25.05.95 г. №525» не осуществляется таможенное оформление и не производится таможенный контроль (следовательно импортные акцизы не

взимаются) только в отношении товаров, страной происхождения которых является Республика Беларусь, либо выпущенных для свободного обращения на территории Республики Беларусь.

Как следует из вышеизложенного, в правовом регулировании акцизных сборов в торговле между странами СНГ существует значительная неопределенность. В соответствии с российской Конституцией, нормы международных договоров имеют приоритет над нормами внутреннего законодательства. Поэтому оптимальной была бы ситуация, при которой внешне-торговый режим в рамках Содружества максимально полно регулировался бы многосторонними и двусторонними международными соглашениями. На сегодняшний день формально действуют бессрочные Договоры о свободной торговле между странами СНГ и Соглашение о Таможенном Союзе России и Белоруссии, к которому в дальнейшем присоединились Казахстан, Киргизия (Соглашения «О Таможенном союзе» от 6.01.95 г. и от 20.01.95 г.). Однако нормы этих документов сформулированы недостаточно конкретно и многие из них фактически не применимы в отсутствие унифицированного таможенного законодательства, особенно в части акцизных сборов.

Как уже указывалось выше, принятая в 1996 году новая редакция Закона «Об акцизах» гласит, что акцизы с импорта из стран СНГ могут взиматься при условии, что акцизы на экспортируемые товары в стране происхождения не выше чем в России. При этом величина российских акцизов должна уменьшаться на величину акцизов, уплачиваемых в стране происхождения товаров.

Стремясь способствовать интеграции в рамках Содружества и одновременно защитить свой внутренний рынок, Россия последние годы пыталась осуществлять дифференциро-

ванную политику по отношению к своим основным партнерам из ближнего зарубежья.

В отношениях между Россией и Белоруссией проблему акцизов можно было бы считать снятой, поскольку между двумя странами нет таможенной границы. Однако на деле ситуация осложняется тем, что через Белоруссию в Россию ввозятся значительные объемы товаров, произведенные на территории третьих стран, причем на практике их не всегда легко выделить из всего объема российского импорта из Белоруссии. Поэтому обоснованной представляется норма новой редакции закона «Об акцизах» (ред. от 14.02.98 г.), предписывающая взаимозачет акцизов при импортно-экспортных операциях между Россией и Белоруссией. Подобный порядок будет применяться и по отношению к российским товарам в Белоруссии. Сегодня отрабатывается процедура такого зачетного механизма, при этом планируется к 2000 году перейти к взиманию всех косвенных налогов по принципу страны назначения. Эта мера не должна ущемлять интересы двух стран и не идет вразрез с нормами Таможенного союза, так как белорусское таможенное законодательство в основном уже унифицировано с российским.

В торговле России с Казахстаном, Киргизией и Молдавией действовал механизм взаимозачетов акцизов несмотря на то, что первые две из названных стран являются членами Таможенного союза. Это объясняется тем, что Соглашение о таможенном союзе, как и двусторонние Соглашения о свободной торговле, содержит лишь общую норму о невзимании эквивалентных налогов. Поскольку налоговое законодательство, и в первую очередь, акцизное законодательство с этими странами не унифицировано, то отдельные государства сохраняют в этой области практически неограниченную свободу действия. При этом взаимозачет акцизов периодически приостанавлива-

ется как на определенный срок, так и в отношении отдельных позиций товарной номенклатуры, обычно в случае изменения национальной акцизной политики.

Таким образом, непроработанность межгосударственных соглашений и соглашений о таможенном союзе снижает действенность интеграции в этой области.

Особенно ущербна правовая база в торговле между Россией и Украиной. Как известно, членство Украины в СНГ носит особый характер, поскольку эта страна не присоединилась ко многим важным соглашениям в рамках СНГ (в частности, к Соглашению о согласованных принципах налоговой политики от 13.03.92 г.). Механизм взаимозачетов акцизов в российско-украинской торговле действовал только в короткий период лета 1996 года.

В настоящее время ситуация такова, что субъекты внешне-экономических связей не имеют четких правовых ориентиров и многие выражают недовольство тем, что импортируемые в Россию из сопредельных государств подакцизные товары могут облагаться акцизами дважды, причем законность двойного налогообложения вызывает сомнения.

Представляется, что накопленный (во многом отрицательный) опыт следует учесть при разработке новых законодательных актов, а когда они будут приняты — провести работу по детализации и конкретизации межгосударственного торгового режима в рамках СНГ и Таможенного союза, а также максимально унифицировать внутреннее законодательство России и ее партнеров в этой области.

Уже предприняты первые шаги в направлении решения указанных проблем. В июне 1998 года пять государств Содружества: Россия, Белоруссия, Казахстан, Киргизия и Таджикистан подписали межправительственное соглашение о создании налоговых представительств «пятерки», основными функциями

ми которых станут согласование решений налоговых служб, организация и обмен информацией о состоянии налоговых систем и текущих изменений в налоговом законодательстве. Представительства займутся также выработкой предложений по сближению налоговых систем и созданием правовой базы взаимодействия между налоговыми службами государств.

4. Концепция реформирования акцизного налогообложения⁸

Ключевым направлением реформирования акцизного налогообложения могут стать следующие: решение проблемы территориальности при уплате налога с подакцизных товаров, ввозимых из стран СНГ и вывозимых из России в страны СНГ, установление автоматической индексации специфических ставок акцизов, изменения принципа авансового платежа с использованием акцизных марок по некоторым видам подакцизных товаров, установление дифференцированного обложения люксовых товаров. В этой главе будут рассмотрены также вопросы реформирования определения плательщиков акцизов, способов уплаты и контроля за уплатой акцизов, особенностей акцизного налогообложения некоторых видов подакцизных товаров.

4.1. Определение плательщика акцизов

Акцизы по таким товарам, как: табачные изделия, спирт, алкогольная продукция, пиво, автомобильный бензин — целесообразно взимать на стадии производства. Причем учитывая специфический характер ставки акциза по данным товарам,

⁸ При подготовке данного раздела использовались разработки автора с учетом (Хасси, Любик, 1993), а также материалов и замечаний Роберта Коррода и Михаила Алексева.

контролю должны подлежать лишь объемы производства. Особый случай может представлять взимание акцизов с автомобилей. Ввиду специфичности данного товара — необходимости оформления разрешения на пользование, может быть признано целесообразным взимать акциз в момент регистрации, непосредственно с владельца.

Принцип взимания акцизов на некоторые виды минерального сырья (нефть, включая газовый конденсат, природный газ) предполагается оставить без изменений — налог взимается с предприятий, осуществляющих добычу или транспортировку этого сырья. Исключение составляют предприятия, добывающие подакцизные виды минерального сырья на условиях раздела продукции, если уплата акциза является частью соглашения.

По импортным подакцизным товарам, ввозимым на таможенную территорию России, кроме автомобилей, акциз необходимо взимать с лица, осуществляющего импорт подакцизного товара, одновременно с таможенными пошлинами и НДС. В случае импорта подакцизных товаров, маркированных акцизными марками, ранее приобретенных в счет авансового платежа использовать марки для зачета уплаченного с их помощью налога.

4.2. Принцип территориальности при акцизном налогообложении

Применение акцизов к товарам, импортируемым из или вывозимым в страны дальнего зарубежья, соответствует общепринятому в мире порядку и не требует реформирования (кредитование — в случае экспорта, и взимание в полном объеме по установленным ставкам — в случае импорта). Значительную проблему представляет взимание акцизов с товаров, происходящих или ввозимых, а также экспортируемых на терри-

торию стран-участниц Таможенного Союза, ввиду отсутствия таможенного контроля на границах.

Наиболее эффективным, с фискальной точки зрения, решением данной проблемы могло бы быть расторжение договора о Таможенном Союзе, однако в силу определенных политических причин, такое решение представляется практически невозможным. В этой связи целесообразно рассмотреть иные формы решения данной проблемы.

При существующем ныне положении с налогообложением товаров, ввозимых с территории стран СНГ и в еще большей степени стран-участниц таможенного союза, основными задачами реформирования акцизного налогообложения должны быть, во-первых, унификация ставок таможенного тарифа, ставок акцизов на подакцизные товары, во-вторых, совершенствование контроля за происхождением товаров.

Первый принцип — унификация ставок — позволит избежать такого способа занижения налоговых обязательств, как выбор страны с наименьшим законодательно установленным совокупным налоговым бременем для импорта подакцизных товаров, с целью ее дальнейшего ввоза на территорию России. В большой степени подобное решение зависит от политической воли руководства стран-участниц таможенного союза. В качестве же промежуточного варианта, может быть использован такой способ, как взимание налогового платежа с товаров, ввозимых из дальнего зарубежья, по максимальным ставкам, применяемым в одной из стран Таможенного Союза. В дальнейшем, разница между уплаченным налогом и налоговым обязательством, которое должно было быть выполнено в стране назначения, должна возмещаться в момент использования подакцизного товара в производстве, выпуска его в свободное обращение или при достижении специальных территорий (таможенных или налоговых складов) в стране

назначения. При этом должна быть налажена взаимосвязь между налоговыми и таможенными органами стран-участниц Таможенного Союза.

Контроль за происхождением товаров необходим для устранения таких негативных моментов, возникающих при налогообложении товаров, как перепродажа товаров, фактически произведенных за пределами стран-участниц Таможенного Союза. В данном случае возможно установление строгих правил определения степени переработки подакцизных товаров, при которой данный товар может считаться произведенным на территории страны-участницы Таможенного Союза.

4.3. Ставки акцизов

В условиях слабой налоговой дисциплины и стремления налогоплательщиков легальными и нелегальными путями занижать налоговые обязательства, приоритетным направлением реформирования налоговой системы должно быть избрано установление наиболее простых принципов налогообложения, чтобы в максимальной степени ограничить возможности уклонения от налогообложения. В частности, это предусматривает переход, где это возможно, от расчета суммы налога в процентах от налогооблагаемой базы, то есть адвалорной ставки, к расчету суммы налога в зависимости от объема произведенного товара на основе специфической ставки. Наиболее показательным, в данном случае, являются акцизы, поскольку установление четких правил их расчета может в значительной степени снизить потери бюджета от занижения налоговой базы налогоплательщиками.

Что касается установления автоматической индексации специфических ставок акцизов, то подобная норма должна содержаться в Налоговом Кодексе, а базой для индексации должен служить официально публикуемый показатель, основанный на статистике Госкомстата или другого государственного органа.

4.4. Налоговое событие, момент возникновения налогового обязательства (дата реализации) и срок уплаты налога

Налоговым событием, которое служит основанием для возникновения обязательств по акцизу, является производство подакцизного товара или его ввоз на таможенную территорию России. Моментом возникновения обязательства (датой реализации), событием, при наступлении которого у налогового органа появляется право требовать расчета и исполнения обязательств по акцизу, должен являться момент выпуска товара с территории таможенного склада, территории, на которой подакцизный товар был произведен — или момент обнаружения недостачи, кроме последовавшей в результате форс-мажорных обстоятельств.

Для автомобилей датой возникновения обязательства по налогу должен служить момент их постановки на учет.

Налоговым событием по акцизу для некоторых видов минерального сырья является момент извлечения из недр. Моментом возникновения обязательства по данному рода подакцизным товарам (датой реализации) является их отгрузка для транспортировки.

Налогоплательщик уплачивает в налоговый орган начисленную сумму налога, по истечении определенного периода с момента возникновения обязательства по акцизу (даты реализации), кроме товаров, маркируемых акцизными марками, по которым обязательство было исполнено в полной мере путем приобретения акцизных марок.

4.5. Способы уплаты акциза

По нашему мнению, следует существенно увеличить использование гарантий аккредитованных банков и страховых компаний для обеспечения своевременности и полноты уплаты

налога. Использование акцизных марок следует ограничить некоторыми видами табачной продукции и алкогольной продукцией.

Для товаров, к которым неприменима система акцизных марок, а также для алкогольной продукции и табачных изделий, к которым неприменима маркировка с помощью акцизных марок, может быть признано целесообразным ввести авансовый вмененный платеж, равный обязательству по акцизу на объем складированного на территории производства подакцизного товара или на объем фактически импортированного товара, независимо от того, будет ли он в дальнейшем экспортирован с территории РФ, использован в качестве сырья, в том числе давальческого, для производства других товаров на территории РФ или потреблен на территории РФ. В качестве альтернативы подобному методу могут быть использованы гарантии аккредитованных банков или страховых компаний по уплате причитающихся сумм акцизов.

Каждый вид подакцизного товара, для которого является приемлемой практика использования акцизных марок в качестве платежа по акцизам, должен иметь свой вид акцизной марки с указанием наименования продукта или категории, к которой продукт отнесен для целей налогообложения. В дальнейшем может быть также рассмотрен вопрос о дифференциации акцизных марок по регионам. В этом случае продажа подакцизных товаров, акцизы с которых уплачиваются с помощью акцизных марок, будет ограничена регионом, чья марка наклеивается на изделие. Данный порядок позволит контролировать перемещение товаров по территории страны, а также обеспечит поступление акцизов, в части, направляемой в территориальный бюджет, в бюджет того региона, на территории которого осуществляется розничная реализация.

4.6. Кредитование (вычеты) уплаченного акциза

При использовании в производстве подакцизного товара другого подакцизного товара, необходимо применять систему зачета уплаченного акциза по входящим материалам и сырью, в том числе давальческому, по которым акциз уплачен его собственниками, в счет обязательств по акцизу на производимый подакцизный товар. В то же время, по нашему мнению, целесообразно исключить возможность зачета отрицательных разниц по налоговым обязательствам по акцизам в счет задолженности по другим налогам, ввиду того, что некоторые предприятия могут намеренно создавать подобную задолженность.

4.7. Акцизное налогообложение некоторых товаров

4.7.1. Табачные изделия

Для налогообложения табачных изделий должны быть установлены фиксированные специфические платежи с единицы веса или с определенного количества.

Что касается способа уплаты налога, то использование акцизных марок при налогообложении табачной продукции, оставаясь средством авансового платежа по налогу, должно иметь важное значение, с точки зрения гарантирования полноты уплаты акциза по каждой конкретной единице товара, а в будущем возможно и инструментом, с помощью которого производится распределение собранных акцизов по регионам реализации. Другим видом обеспечения уплаты акциза могут служить гарантии аккредитованных банков или страховых компаний. В последнем случае, предприятиям, производящим табачную продукцию, маркируемую акцизными марками, будет предоставлена возможность отсрочки по уплате полного обязательства по налогу, то есть стоимости акцизной марки на

единицу продукции, как это в настоящий момент применяется по отношению к импортным товарам.

4.7.2. Алкогольная продукция и этиловый спирт

Сумма акциза, взимаемого с алкогольной продукции, должна зависеть от содержания в готовом продукте чистого спирта (кроме вермутов, различных видов вин и пива). Предлагаемая в проекте Налогового Кодекса система ставок на алкогольную продукцию, содержащую этиловый спирт, является отражением подобного подхода.

По нашему мнению, существует метод, позволяющий оптимизировать данную систему. Он заключается в введении единой ставки акциза на 1 литр стопроцентного этилового спирта, независимо от его объемной доли в готовой продукции. Это, по нашему мнению, серьезно упростит администрирование налога, поможет избежать такой формы занижения налогового обязательства, как снижение содержания этилового спирта на пограничных значениях существующей шкалы объемной доли содержания этилового спирта (например, для продукции, содержащей 25% и более долю содержания этилового спирта установлена ставка налога в размере 55 рублей за литр стопроцентного этилового спирта в конечном продукте, а для содержащей менее 25% — 44 рубля. Таким образом, при снижении объемной доли содержания этилового спирта на 1 п.п. сумма налога на литр продукта сокращается более, чем на 3 рубля)

Производство алкогольной продукции в России имеет специфическую особенность: зачастую предприятия, производящие спирт, производящие из спирта водку и разливающие водку по бутылкам являются различными юридическими лицами, связанными друг с другом лишь коммерческими отно-

шениями. В этой связи введение единой ставки на литр сто-процентного этилового спирта позволит избежать необходимости вычитать на всех последующих стадиях производства алкогольной продукции, использующих данный спирт, сумму уплаченного акциза. Данная мера также позволит увеличить эффективность физического контроля за правильностью уплаты акциза, так как требует надзора лишь за производством и импортом этилового спирта и правильностью уплаты акциза.

Предприятия, производящие алкогольную продукцию из собственного сырья, будут уплачивать налог в полном объеме при приобретении марок. Налоговым событием в этом случае будет служить производство конечного продукта, содержащего этиловый спирт. Предприятия, использующие спирт, произведенный другими предприятиями, с которого ранее был уплачен акциз, будут иметь право получить налоговый кредит (зачет) при приобретении акцизных марок на готовую продукцию в размере уплаченного налога. В случае, если со спирта, использованного при производстве алкогольной продукции, акциз ранее по какой-то причине не уплачивался или производитель не может доказать факт уплаты — акциз с готовой продукции уплачивается в полном объеме, путем приобретения акцизных марок.

Важную роль, при этом, должна играть дифференциация вида акцизных марок в зависимости от вида алкогольной продукции. По нашему мнению, оптимальным подходом будет применение различных акцизных марок для следующих категорий алкогольной продукции: алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 35% (по фиксированной ставке за литр этилового спирта), алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 10%, кроме вин и вермутов (по фиксированной ставке за литр этилового спирта); вермуты и вина (по фиксированной ставке за литр продукции);

шампанское (по фиксированной ставке за литр продукции); натуральные вина и алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта менее 10% (по фиксированной ставке за литр продукции).

Кредитование акциза, уплаченного за спирт, произведенный из непищевого сырья, при производстве неподакцизных товаров, может привести к фальсификациям (представлению пищевого спирта в качестве непищевого) или к переработке спирта с целью его использования для производства алкогольной продукции без уплаты акциза. В связи с этим кредитование акциза должно производиться лишь в случае денатурирования спирта (добавления денатуратов, приводящих к невозможности использования спирта в качестве пищевого), в соответствии с порядком, устанавливаемым правительством. Должен быть также установлен список производств, в которых может использоваться непищевой спирт с целью получения возмещения по акцизам, ранее уплаченным по нему.

Для прочих видов алкогольной продукции (вина, пива, шампанского, вермутов), следует определить строгий список конечных продуктов, облагаемых акцизом, и применять методику уплаты акциза с помощью акцизных марок, как в случае с некоторыми видами табачной продукции. Важным моментом, в данной связи, является введение дифференцированной акцизной марки для каждого вида (группы) конечной алкогольной продукции.

4.7.3. Акцизы на горюче-смазочные материалы

В состав горюче-смазочных материалов, облагаемых акцизами, должны входить: автомобильный бензин, дизельное топливо, а также масла для двигателей. Взимание акциза должно, по нашему мнению, производиться у производителей изделий,

ввиду того, что этот способ является наиболее эффективным с фискальной точки зрения. Возможно применение дифференциации налога на автомобильный бензин по октановому числу, в частности, существующая на данный момент система, при которой бензин с октановым числом менее 80 облагается по более низкой ставке. Ставка должна быть специфической на тонну ГСМ.

4.7.4. Автомобили

В настоящее время адвалорные ставки применяются для трех видов подакцизных товаров: автомобилей с объемом двигателя свыше 2500 см куб., ювелирных изделий и природного газа.

Среди всех товаров, являющимися подакцизными в настоящее время и включенными в проект Налогового Кодекса, дифференциация ставок акциза имеет наибольшее значение при налогообложении автомобилей. В данной связи существует несколько основных моментов, требующих разрешения. Первая проблема связана с тем, что, как сказано применяется адвалорная ставка акциза на автомобили с объемом двигателя свыше 2500 куб. см., и в случае занижения налоговой стоимости автомобиля происходят прямые потери бюджета. Во-вторых, владельцы автотранспорта в настоящее время являются одновременно плательщиками налогов, формирующих доходную базу дорожных фондов — налога с владельцев автотранспорта (по специфическим ставкам, дифференцированным в зависимости от мощности автомобиля в лошадиных силах) и налога на приобретение автотранспорта (по ставке 20%). Согласно проекту Налогового Кодекса, вместо налога с владельцев автотранспорта вводится транспортный налог, ставка которого дифференцируется в зависимости от объема двигателя.

По нашему мнению, целесообразным является введение специфической автоматически индексируемой ставки акциза, дифференцируемой в зависимости от объема двигателя, по шкале, аналогичной шкале транспортного налога. При этом акциз должен взиматься в момент регистрации транспортного средства. Так же следует ввести нулевую ставку налога для автомобилей с мощностью двигателя ниже определенного уровня (например, 75 л.с.), и прогрессирующую ставку для нескольких ступеней налоговой базы, изменяющуюся в зависимости от мощности двигателя. Все это позволит, во-первых, существенно сократить уход от налогообложения, во-вторых, сократить расходы на администрирование налога, и, в-третьих, обеспечит большую прогрессивность налога.

4.7.5. Прочие подакцизные товары

Адвалорная ставка акциза к природному газу, учитывая тот факт, что он относится к товарам, на которые установлены регулируемые государством цены, фактически является специфической ставкой, что может быть установлено на законодательном уровне.

Адвалорная же ставка по отношению к ювелирным изделиям может быть заменена на специфическую, дифференцируемую в зависимости от драгоценности металлов и камней, использованных при их изготовлении.

Заключение

Основополагающими принципами реформирования акцизного налогообложения является установление таких правил их уплаты, которые бы в максимальной степени ограничили возможность ухода от налогообложения как законными, так и незаконными методами.

В этой связи предлагается изменить систему акцизного налогообложения алкогольной продукции, являющейся значительным источником поступлений для территориальных бюджетов. С этой целью предлагается, во-первых, изменить правила взимания акциза с помощью акцизных марок, а именно сделать их способом уплаты полной суммы налогового платежа вместо существующего на данный момент авансового метода, во-вторых, ввести налогообложение литра произведенного или импортированного этилового спирта по ставке, равной ставке налога, применяемой к литру этилового спирта, содержащегося в конечном продукте, с последующим кредитованием при налогообложении конечного продукта, и, наконец, в-третьих, установить шедулярное налогообложение готовой алкогольной продукции с применением дифференцированных акцизных марок для каждой группы алкогольных изделий. Кроме того, необходимо развивать систему гарантирования платежей по акцизу аккредитованными кредитными и страховыми учреждениями при предоставлении отсрочек по уплате налога, в случае использования давальческого сырья при изготовлении алкогольной продукции, а также в случае использования этилового спирта для производства неподакцизных товаров.

Табачное налогообложение и налогообложение ГСМ в целом предлагается оставить без изменений, за исключением введения в число подакцизных товаров масел для двигателей и дизельного топлива. Момент уплаты акциза при налогообложении автомобилей предлагается перенести, и взимать налог в момент государственной регистрации автомобилей.

В соответствии с предлагаемыми изменениями в законодательстве, предполагается увеличение поступлений акцизов за счет снижения объема нелегального производства алкогольной продукции, а также контрабанды автомобилей и занижения их стоимости для целей налогообложения.

Библиография

1. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: АНКЛ, 1992, 95с.
2. Козырина Ф.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993, 123с.
3. Налоги в развитых странах. Под ред. Русаковой И.Г. М.: Финансы и статистика, 1991, 285с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. М.: Министерство финансов РФ, февраль 1996, 367с.
5. Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии // Международный валютный фонд, 1992, 24с.
6. Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. «Такс Аналистс», 1993, 289с.
7. Andersson K. «Sweden» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
8. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. Lectures on Public Economics. London: McGraw-Hill, 1980, 619p.
9. Auerbach A., Kotlikoff L. Dynamic Fiscal Policy, Cambridge: Cambridge University Press, 1987.
10. Bahl, Roy, The Administration of Road User Taxes in Developing Countries, World Bank, 1992, 46 pp.
11. Castelucci L. «Italy» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
12. Chile // Taxation in Latin America, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986

13. Diamond P., Mirrlees J. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules // American Economic Review, Vol. 61, №2 (June), 1971, pp. 361-374.(á)
14. Due, J.F. Excise Taxes. The World Bank Policy Research Working Paper: Washington, DC, February 1994.
15. Etats-Unis. Guide fiscal, Dossiers internationaux Francis Lefevre, 3-e édition, 1986, 98p.
16. Government Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
17. Gripenrog, Mark I, Earmarking Tax Revenues In the District of Columbia: A Draft Report Prepared for the DC Tax Revision Commission, 1997, 22 pp.
18. Hahn F.H. On optimum taxation // Journal of Economic Theory, 1973, 96-106.
19. International Financial Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
20. Lienard J-L., Messere K.C. «France» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
21. McCleary, William, Earmarking Government Revenues: Does It Work?, World Bank, 1989, 43 pp.
22. Musgrave R., Musgrave P. Public Finance in Theory and Practice, fifth edition, 1989, 627p.
23. Musgrave R.A. The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.
24. Potter, Barry H., Dedicated Road Funds: A Preliminary View on a World Bank Initiative, IMF, 1997, 22 pp.
25. Ramsey F.P. A contribution to the theory of taxation // Economic Journal, 1927, pp. 47-61.
26. Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91. Organization for Economic Cooperation and Development. Paris: OECD, 1992, 255p.

27. Shome P., ed. «Tax Policy Handbook», IMF:Washington DC, 1995
28. Sunley E.M. The Design and Administration of Alcohol, Tobacco, and Petroleum Excises: A Guide for Developing and Transition Countries. IMF Working Paper: Washington, DC, March 1998.
29. Taxation in Developed Countries. Paris: OECD, 1987, 264p.
30. Taxation Of International Goods Transport By Road: Report On Information Obtained, European Conference Of Ministers of Transport, 1996.
31. Terra, B.J.M. Chapter 8. Excises. Tax Law Design and Drafting. ed. Victor Thuronyi. IMF.
32. Walsh J.T., Fulford, R., Thurston J. Russian Federation: Administration of Excise Taxes on Alcohol Products. IMF: Washington, DC, February 1997.

Глава 6

Налогообложение недвижимости⁹

Введение

Для целей налогообложения налогооблагаемая база может включать в себя землю и строения, находящиеся на ней. В зависимости от организации налога на недвижимость земля и строения могут облагаться отдельно или совместно по стоимости, определяемой в соответствии с выбранной методикой. Две составные части налога на недвижимость обладают своими особенностями.

Одной из важных особенностей налога на землю является его нейтральность по отношению к принятию решения экономическими агентами, являющимися плательщиками данного налога. Так, независимо от того существует ли налог на землю или нет, величина альтернативных издержек не изменяется. Кроме того, неэластичность базы данного налога позволяет собирать достаточные доходы без негативного влияния на производственные процессы. Ситуация с налогом на строения несколько иная. Наличие налога на строения может оказать влияние на решение потенциального плательщика о сооружении новых объектов недвижимости.

Как известно, налог на имущество имеет свойство с течением времени капитализироваться в стоимость имущества – увеличение налога на имущество или его введение снижает рыночную стоимость единицы имущества, ввиду того, что

⁹ Автор выражает благодарность С.Д. Шаталову за предложение идеи установления налога на недвижимость в России. Автор признателен В. Р. Конраду, М. Алексееву, Р. Келли за предоставленные материалы и ценные замечания, использованные в подготовке данной главы.

накопленная стоимость получаемой от владения землей ренты уменьшается на сумму налога. В случае если потенциальные покупатели недвижимости испытывают недостаток средств для приобретения объектов недвижимости, что может быть обусловлено, в частности, неразвитой системой кредитования, то подобное снижение цены на недвижимость может существенно расширить их возможности по приобретению недвижимости.

С налогообложением недвижимости связаны значительные сложности как экономического, так и политического характера. В число первых входят в основном вопросы выбора формы налогообложения недвижимости, определения налогооблагаемой базы, расчета стоимости объектов налогообложения, ставки налога, льгот и изъятий из налогооблагаемой базы, а также различий в налогообложении некоторых видов недвижимости (например, сельскохозяйственных угодий, промышленных районов, частного жилья). Принятие решений о последних двух моментах налогообложения недвижимости находятся в области политики, так как затрагивают интересы не всего общества в целом, а лишь некоторой его части, причем, как правило, значительной, имеющей сильные политические лобби.

1. Теоретические аспекты налогообложения недвижимости

К числу теоретических основ, обуславливающих необходимость существования налогообложения недвижимости, можно отнести следующие. Во-первых, учитывая тот факт, что в основном поступления от налогов на недвижимость составляют часть доходной базы местных бюджетов, подобный вид налогообложения является своего рода платой за те местные общественные услуги, которые получают соб-

ственники облагаемой налогом недвижимости. Во-вторых, налоги на недвижимость в значительной степени играют перераспределительную роль, исходя из предпосылки, что обладатели большей собственности обладают большими финансовыми возможностями и относятся к более высоким по уровню достатка слоям населения, нежели собственники меньшей собственности. В данной связи необходимо отметить, что в случае, когда налог является платой за местные общественные услуги, больший собственник получает их в большем объеме и, соответственно, перераспределение возможно лишь с учетом того, что налог, уплачиваемый с недвижимости, превышает стоимость государственных услуг. В-третьих, с помощью налогов на недвижимость оказывается возможным подвергать налогообложению те виды доходов, которые не могут быть базой подоходного налога – вмененная рента от пользования объектами недвижимости их непосредственными пользователями (*Schome, 1995; Youngman, Malme 1994*).

1.1. Налогооблагаемая база

Существует два основных способа определения базы для целей обложения налогом на недвижимость (*Youngman, Malme, 1994; Schome, 1995; Thuronyi, 1996*). Первый основывается на периодической (как правило, годовой) стоимости рентных платежей, получаемых за объект недвижимости ее собственником. Второй – на основе капитальной стоимости объекта недвижимости.

В первом случае базой налогообложения является поток доходов, получаемый владельцем недвижимости от ее использования в течение данного периода.

Во втором – капитальная стоимость представляет собой стоимость земли и объектов, находящихся на ней. В зависимо-

сти от установленной системы стоимость может определяться как на основе рыночной стоимости объекта, так и стоимости оценочной, представляющей собой некоторую вмененную сумму, которая может быть признана удовлетворительной для целей налогообложения.

В принципе, налоговые обязательства, скорректированные на инфляцию, начисляемые как при взимании налога с первой налоговой базы, так и со второй должны быть идентичны (*Youngman, Malme, 1994*). Обязательным условием для этого является наиболее эффективное, в экономическом смысле, использование объекта, то есть приносящее максимальный возможный поток доходов. На практике же зачастую имеет место неэффективное в краткосрочной перспективе использование объекта недвижимости, при котором современный, ежегодный поток доходов ниже максимально возможного, и при котором потенциальный покупатель, в случае использования им недвижимости с большей эффективностью, мог бы потенциально заплатить сумму большую, чем рассчитанная на основе современного потока доходов. Проще говоря, если современный владелец недвижимости вообще не получает дохода от своего имущества или получает доход меньший, нежели потенциально возможный, то очевидно найдется другой экономический агент, который сможет обеспечить больший поток доходов. В этом случае налоговые обязательства, рассчитанные на основе потенциальной капитальной стоимости объекта недвижимости, были бы выше, нежели рассчитанные на основе ежегодного потока доходов современного собственника.

Налогообложение недвижимости при использовании годовой накопленной ренты является своего рода дополнительным налогом на доход, тогда как налог рассчитанный с капитальной стоимости объекта недвижимости (по рыночной ли стои-

мости или другим методом) – своего рода налогом на состояние (*Schome, 1995*).

Как у первого, так и у второго способа определения налогооблагаемой базы существует комплекс преимуществ и недостатков. Положительной стороной использования в качестве налогооблагаемой базы капитальной стоимости является тот факт, что в большей степени налог на недвижимость при данной базе налогообложения является налогом на богатство, что повышает прогрессивность налоговой системы.

С другой стороны, использование суммы накопленной за период ренты в качестве налогооблагаемой базы больше связывает налоговое обязательство с суммой реально получаемого дохода от использования объекта недвижимости собственником. Также, меньшее налоговое бремя налагается на владельцев необработанных участков земли, сельскохозяйственных угодий и частных владений, несомненно, потенциально приносящих значительно больший доход их возможным владельцам в случае их более эффективного использования. Последнее, кстати, требует в большей степени политического, нежели экономического решения, так как взимание налога с максимальной потенциальной стоимости, достигаемой в результате наиболее эффективного использования недвижимости, безусловно оправданное с экономической точки зрения, может привести к неисполнению налоговых обязательств современными владельцами недвижимости, что, как можно предположить, будет весьма непопулярной мерой. Существует несколько основных схем определения налогооблагаемой базы в разрезе двух основных вариантов.

1.1.1. Определение налогооблагаемой базы на основе накопленной ежегодной ренты

В случае если налоговая система предусматривает взимание налога на недвижимость с накопленной ежегодной ренты, то возможным является два способа определения величины налогооблагаемой базы: первый заключается в расчете рентного дохода, получаемого собственником того или иного объекта недвижимости, второй – в пересчете с применением заранее определенных коэффициентов годового рентного дохода на основе рассчитанной капитальной стоимости объекта недвижимости.

Оценка налогооблагаемой базы с помощью расчета фактического годового дохода, получаемого собственниками объектов недвижимости, позволяет избежать высокого налогового бремени на недвижимость, не приносящую по тем или иным причинам существенного дохода (*Malme, 1992*). К числу таких объектов можно отнести недвижимость во владении фермерских хозяйств и незастроенные территории, находящиеся вблизи городов, имеющих существенную привлекательность для застройщиков при расширении городских жилых и деловых районов. Применение подобного расчета налогооблагаемой базы может быть обусловлено политической необходимостью, в то время как с экономической точки зрения может быть малоэффективным. Наличие развитого рынка аренды недвижимости позволяет достаточно точно определить ежегодную накопленную сумму ренты, в то же время его отсутствие приводит к необходимости косвенной оценки дохода, который приносит объект недвижимости в течение года.

В случае косвенной оценки большой трудностью для администрирования является учет индивидуальных особенностей каждого объекта недвижимости, в частности его распо-

ложения, как географического, так и экономического, ветхости сооружений, плодородия земли, наличия развитой инфраструктуры и т.д.

Второй способ оценки – на основе годовой ренты, рассчитанной с использованием коэффициента годовой доходности капитальной стоимости единицы площади объекта недвижимости – может привести к значительным отклонениям от величины потенциальной рыночной ренты объекта недвижимости, но является единственным возможным вариантом в случае отсутствия какой бы то ни было информации о величине ренты или для объектов недвижимости промышленного назначения.

В обоих случаях величина годовой ренты, полученной расчетным путем или фактически полученной владельцем, должна быть уменьшена на величину расходов на содержание объектов недвижимости для целей налогообложения. Целесообразность осуществления вычета подобных расходов из налогооблагаемой базы объясняется тем фактом, что постепенное ветшание объекта недвижимости приводит к снижению его рыночной ренты, что, в свою очередь, приводит к снижению налоговых обязательств, если налог начисляется на фактически полученную ренту, и повышает чрезмерное бремя налога на плательщика, если сумма налога фиксирована (например, при использовании вмененной годовой ренты и отсутствии ежегодного пересмотра ее величины).

Уровень расходов, несомненно, варьируется в зависимости от общего срока использования объекта недвижимости, географических особенностей региона и характера эксплуатации. С целью защиты поступлений налогов от эрозии, которая может иметь место в случае осуществления не требующихся расходов на содержание и ремонт объектов недвижимости и занижающих налоговые обязательства, вводится ограничение на списание подобных расходов за счет налогооблагаемой базы.

1.1.2. Расчет налогооблагаемой базы на основе капитальной стоимости

При применении капитальной стоимости в качестве налогооблагаемой базы возможно использование различных подходов к расчету налоговых обязательств (*Malme, 1992*). Во-первых, как и в предыдущем случае, можно использовать рыночную стоимость объекта недвижимости. Во-вторых, расчет налогооблагаемой базы может осуществляться на основе стоимости воспроизведения идентичного объекта недвижимости по рыночной стоимости. В-третьих, возможно использование ежегодной накопленной ренты в качестве основы для расчета капитальной стоимости объекта недвижимости.

Первый способ представляется наиболее обоснованным в случае, если налог имеет своей целью обложение недвижимости как элемента богатства, характеризующего социальное и экономическое положение налогоплательщика. В этом случае должна происходить периодическая переоценка недвижимости по рыночной стоимости, что представляется довольно затратным, с точки зрения администрирования налога.

Рыночная цена объекта недвижимости в качестве налогооблагаемой базы является априори наиболее точной характеристикой действительной стоимостью объекта и его ценности для собственника. Однако ряд трудностей возникает непосредственно при расчете денежного выражения рыночной стоимости. В случае с типичными для некоторого региона небольшими по величине объектами недвижимости, рынок которых достаточно хорошо развит, определить рыночную стоимость на определенную дату не представляет проблемы, что нельзя сказать о крупных, уникальных объектах как жилого, так и промышленного назначения. Расчет налогооблагаемой базы в последнем случае может быть проведен лишь на основе гипо-

тетической рыночной стоимости, которую мог бы уплатить потенциальный покупатель при данных условиях. Производимая оценка может довольно сильно разниться в зависимости от учета или игнорирования некоторых факторов. В итоге получаемая косвенным путем стоимость может довольно сильно отличаться от той оценки, которую придает данному объекту собственник. Последний факт может иметь как положительное значение, с точки зрения рационализации собственности, то есть стимулирования наиболее эффективного использования, так и отрицательные – не принятие в расчет каких-либо факторов, особенно политических, может существенно завысить реальную рыночную стоимость объекта недвижимости и, следовательно, налоговые обязательства плательщика. Кроме того, расчет рыночной стоимости представляется трудоемким и дорогостоящим занятием.

В случае с долевым участием в собственности на объект или группу объединенных между собой объектов недвижимости возникает трудность в определении рыночной стоимости каждой доли, учитывая тот факт, что рыночная стоимость долей объекта может существенно отличаться от совокупной стоимости объекта в случае единственного собственника.

Второй способ расчета денежного выражения рыночной стоимости объекта недвижимости, основан на сумме издержек, которые могут быть понесены в случае строительства, сооружения идентичного объекта, уменьшенной на сумму амортизации, начисленную на существующий объект. Очевидно, что подобная схема неприменима для оценки стоимости земли.

Наименее используемый вариант оценки капитальной стоимости недвижимости – накопленная дисконтированная стоимость рентных платежей за определенный период. Данный метод совмещает преимущества использования в качестве налоговой базы и рентных платежей, и рыночной стоимости,

так как соответствует доходу, который может быть получен в результате использования данного объекта недвижимости и с помощью которого налог может быть уплачен. К существенным недостаткам данного способа можно отнести сложность в администрировании. Кроме того, в практическом применении может возникнуть социальная проблема (отсутствующая в теории, ввиду того, что неэффективный собственник должен либо продать имущество, либо повысить эффективность использования), заключающаяся в явной невозможности исполнения налогового обязательства, рассчитанного данным способом, владельцами недвижимого имущества, в особенности если это касается жилых домов, фермерских хозяйств, семейных владений.

1.1.3. Переоценка налоговой базы

Как при рентном способе определения налоговой базы, так и при ее определении на основе капитальной стоимости объекта недвижимого имущества возникает необходимость периодической переоценки налоговой базы. Подобная необходимость объясняется тремя основными причинами: во-первых, изменения конъюнктуры рынка, влияющие на доходность объектов недвижимости, то есть на величину рентных платежей как фактических, так и возможных при наиболее эффективном использовании имущества, в случае если они отличаются; во-вторых, в случае инфляции, при применении специфических ставок налога или шкалы стоимости имущества с дифференцированной ставкой для каждой группы; в-третьих, амортизация фактической и/или налоговой базы. Необходимость в последней корректировке отсутствует в случае применения способа определения налоговой базы на основе накопленной ренты, так как фактический доход, получаемый на объект не-

движимости, учитывает их ветшание и старение. В последнем случае необходимо отметить, что рента может и не отражать процесс ветшания и старения, если нормальный срок амортизации, установленный для объекта недвижимости или его частей, превышает реальный срок службы.

Для учета изменений в стоимости имущества последних двух факторов (амортизации и инфляции) может применяться ежегодное индексирование налоговой базы или ставки, в то время как для переоценки рыночной стоимости всей совокупности объектов недвижимости требуется значительно более серьезная работа. Вообще говоря, при хорошо налаженном учете объектов недвижимости, а также частом мониторинге их состояния и постоянном анализе конъюнктуры рынка, переоценка рыночной стоимости может осуществляться автоматически на основании некоторой формулы с заданными параметрами. Есть, однако, опасность недоучесть важные факторы, влияющие на рыночную цену, при формальном подходе к расчету, что может привести к негативным последствиям, рассмотренным выше. По этой причине периодическую комплексную переоценку рыночной стоимости целесообразно проводить раз в несколько лет, а внеплановую переоценку проводить в некоторых особых случаях. К таким случаям могут, например, относиться: переход права собственности от одного экономического агента другому, проведение мероприятий, которые вносят изменения в эксплуатационные характеристики объекта недвижимости, приводящие к изменению в рыночной стоимости, общее резкое изменение конъюнктуры рынка недвижимости вследствие воздействия макроэкономических факторов (*Youngman, Malme, 1994*).

1.2. Определение налогоплательщика

В качестве двух различных альтернатив в подходе налогообложения недвижимости в мире существуют: обложение непосредственно недвижимости, независимо от того, кто является ее владельцем и кто будет уплачивать налог, и обложение налогоплательщиков–собственников недвижимости, с учетом различных социальных последствий такого налогообложения (Хасси, Любик, 1993, Yungman, Malme, 1994). В первом случае, размер налога определяется исключительно исходя из особенностей объекта недвижимости, то есть фактически его стоимости, определяемой в зависимости от установленного порядка, одним из вышеупомянутых методов. При подобном методе налогообложения недвижимости, отсутствует необходимость определения обладателя прав собственности на недвижимость, так как это не оказывает никакого влияния на объем налоговых обязательств. Кроме того, при подобном подходе исполнение налоговых обязательств гарантируется правом налоговых органов обращать взыскание на объект недвижимости на основании неуплаты по нему налога. Подобное право налоговых органов фактически заинтересовывает всех экономических агентов, имеющих отношение к данному объекту недвижимости, стать плательщиком налога, так как ущерб, понесенный в результате наложения ареста и последующей реализации данного объекта, может быть несопоставимо больше, нежели выгоды от неуплаты налога. Применение такого подхода позволяет избежать расчета обязательства по налогу в тех случаях, когда право собственности на объект принадлежит нескольким лицам, не принадлежат никому или принадлежат лицу, определить которое в силу ряда причин достаточно сложно, в то время как пользователь недвижимости вполне определяем.

Иногда, например, когда речь идет о суммах налога, не покрывающих административных издержек, связанных с обра-

щением взыскания на недвижимость, или же в случаях, когда обращение взыскания оказывается невозможным, подобный подход может быть малоцелесообразным, и тогда значительно выгоднее оказывается четкое определение налогоплательщика. В последнем случае взимание налога может быть значительно облегчено непосредственным взаимодействием с налогоплательщиком—владельцем недвижимого имущества или его пользователем, в зависимости от закрепленного порядка, путем обращения взыскания на его счета или другое имущество, административные издержки при котором значительно ниже.

Наиболее часто применяемая схема определения налогоплательщика лежит между двумя данными методами. Как правило, существует достаточно широкая трактовка лица, ответственного за уплату налога. Причем с помощью установления очередности в требовании уплаты налога с лиц, имеющих то или иное отношение к недвижимому имуществу (например, в случае неуплаты налога собственником имущества, обязательства автоматически переходят на его пользователя), достигается формальное соблюдение принципа персональной ответственности за уплату налога.

1.3. Льготы

Как уже отмечалось, определение состава предоставляемых льгот в существенной степени зависит от влияния некоторых политических сил. В то же время существует набор повсеместно применяемых, политически оправданных льгот. Касается он, в первую очередь, государственного недвижимого имущества, что может быть оправдано тем, что в стоимость, создаваемых государственным аппаратом общественных благ, входят вмененные доходы от пользования государственным имуществом (альтернативная стоимость недвижимости), и взимание налога фактически увеличило бы стоимость предо-

ставления общественного блага. К тому же главным источником доходов государства, с помощью которых государственные органы могли бы расплачиваться по обязательствам, являются налоговые поступления и, таким образом, применение налога на недвижимость к ним могло бы повлечь как излишнее перераспределение средств между различными уровнями бюджета, так и, учитывая отсутствие целевого характера у налогов, перераспределение расходов государства между различными органами государственной власти в зависимости от того, у кого из них находится большее количество недвижимости.

С другой стороны, уплата налогов с государственной собственности может иметь и ряд положительных последствий. Например, повышение эффективности учета финансовых потоков внутри общественного сектора, а также в случае, если поступления от налога зачисляются в территориальные бюджеты, избежание субсидирования федеральных органов власти нижестоящими органами.

Аналогичные соображения могут быть высказаны относительно предоставления льгот по налогу на недвижимость государственным, религиозным, образовательным, научным, медицинским учреждениям, а также по налогу за иное государственное имущество, не приносящее самостоятельный коммерческий доход, в частности, транспортным путям, заповедникам.

К другому типу имущества, налогообложение которого обычно производится по сниженным ставкам или полностью отсутствует, являются благотворительные учреждения. Аргументом для предоставления льгот по данному виду недвижимости является социальное значение, которое имеет деятельность, связанная с их использованием. Большое социально-политическое значение имеет предоставление льгот по налогу

на недвижимость, связанную с осуществлением сельскохозяйственной деятельности. Кроме перечисленных, льготы по налогу на недвижимость получают также дипломатические миссии, что в большей степени связано с особенностями дипломатического статуса. Некоторые особые персональные случаи могут являться причиной предоставления льгот по налогу на недвижимость в отношении частного жилья. В их число входят, например, предоставление льгот инвалидам, военнослужащим, пенсионерам.

2. Практические аспекты налогообложения недвижимости

Описанные в предыдущем разделе подходы служат теоретической базой для налогообложения недвижимости. Практическое применение налогов на недвижимость в различных странах либо осуществляется на основе одного из данных подходов в неизменном виде, либо являются совокупностью нескольких подходов, в зависимости от типа недвижимости, его владельцев, его использования. В данном разделе будут рассмотрены практические аспекты налогообложения недвижимости на примере некоторых стран по материалам (*Andersson, 1987; Castelucci, 1987; Lienard, Messere, 1987; Nagano, 1988; Salin, 1990; Malme 1992; Youngman, Malme, 1994;*).

2.1. Выбор объекта налогообложения

В основном в качестве объекта налогообложения выступает стоимость земли и строений, находящихся на данной земле, однако в некоторых странах существуют отклонения от данного принципа. Например, в Японии в состав объектов обложения налогом на деловые помещения (Business Office Tax) входят площадь помещений и заработная плата сотрудников компаний, являющихся владельцем помещений, в США –

движимое имущество, включая оборудование офисов, устройства связи и автомобили. В Австралии базой налогообложения служит лишь стоимость земли, и лишь в некоторых штатах в состав базы также входят здания и сооружения.

Дифференцированный подход к налогообложению недвижимости в зависимости от ее использования практикуется практически во всех странах. Так, в Индонезии для целей обложения налогом на недвижимость в сельскохозяйственных районах используется лишь стоимость земли. Специальные модели оценки стоимости недвижимости, используемой в сельском хозяйстве, применяются в Чили. В Швеции налог на недвижимость применяется исключительно для жилого фонда, тогда как недвижимость, используемая для других целей, в том числе коммерческих, промышленных и сельскохозяйственных, освобождена от налогов.

В Дании, Южной Корее, Великобритании и Франции фактически налогообложение недвижимости включает в себя два самостоятельных налога – налог на землю и налог на здания и сооружения, причем в Великобритании и Франции, налоги на здания и сооружения, в свою очередь, включают в себя налоги на жилые и нежилые строения.

2.2. Определение налогооблагаемой базы

Расчет налогооблагаемой базы в большинстве стран осуществляется на основе капитальной рыночной стоимости недвижимого имущества. Такой порядок применяется в Дании, Индонезии, Японии, Южной Корее, Швеции, на большинстве территории Канады, Голландии, США, Австралии и Швейцарии.

В Чили для определения налогооблагаемой базы применяется так называемая фискальная стоимость, устанавливаемая с

помощью модели, учитывающей продажную стоимость, вид, качество и использование налогооблагаемого имущества.

Оценка стоимости недвижимого имущества на основе его ежегодной рентной стоимости используется для целей налогообложения во Франции, некоторых штатах Австралии и для нежилого имущества в Великобритании.

Определение налоговой базы на основе географического местоположения недвижимого имущества, с поправкой на возраст строений, тип, качество и использование, применяется в Израиле и некоторых территориях Голландии.

Как правило, в странах, в которых используется рыночная стоимость недвижимого имущества, оценка производится исходя из наиболее эффективного употребления объекта недвижимости. В то же время, в некоторых случаях стоимость недвижимого имущества для целей налогообложения может определяться исходя из его современного использования. В США и Канаде, в большинстве штатов и провинций таким образом определяется стоимость сельскохозяйственной недвижимости, жилого, лесного фонда, незастроенных земель за пределами городов.

2.3. Способы оценки стоимости недвижимости для целей налогообложения

Абсолютное большинство стран, применяющих капитальную рыночную стоимость для налогообложения недвижимости, пользуются рассмотренными в первом разделе методами оценки. Конкретными примерами этих методов являются следующие.

В Южной Корее, некоторых провинциях Канады, а также для строений, для которых не существует рынка в Голландии и Швеции, используется метод стоимости воспроизведения аналогичного объекта при существующих рыночных ценах на

строительство на данной территории. В некоторых кантонах Швейцарии, отдельных штатах США, Дании подобный метод применяется в качестве справочного для корректировки и сравнения с методом оценки, основанном на цене продажи объекта недвижимости.

В Австралии, подход с точки зрения доходности на единицу площади объекта, используется для оценки недвижимого имущества в добывающей промышленности. Тот же подход применяется для сельскохозяйственной недвижимости в Швейцарии, некоторых штатах США и провинциях Канады.

Годовая рентная стоимость недвижимости используется во Франции и Великобритании. Во Франции, строения, относящиеся к жилому фонду, облагаются налогом отдельно от коммерческих и промышленных объектов. При этом вся совокупность жилого фонда разбита на восемь групп, к каждой из которых применяется собственная стоимость единицы площади объекта, рассчитанная на основе годовой рентной стоимости в базовом году, увеличенная на ежегодно устанавливаемый коэффициент пересчета. Земля, на которой расположены объекты жилого фонда, разбита на двенадцать групп, при аналогичном подходе к определению стоимости единицы ее площади. Для оценки стоимости коммерческих зданий и сооружений используется либо годовая рентная стоимость в базовом году, либо текущая годовая рентная стоимость. В некоторых случаях используется стоимость продажи аналогичных объектов недвижимости. Лишь для промышленных объектов недвижимости используется метод стоимости воспроизведения аналогичного объекта.

В Великобритании оценка стоимости недвижимости для целей налогообложения с применением рыночной рентной стоимости используется лишь в отношении нежилых объектов. Для жилого фонда установлена шкала стоимости, рассчитыва-

емой на основе рентной стоимости, и к каждому шедулю данной шкалы применяются собственные ставки.

2.4. Льготы по налогам на недвижимость

Объекты недвижимости, которые исключаются из налогообложения, а также те, по которым применяются пониженные ставки или чья стоимость уменьшается для целей налогообложения, обычно устанавливаются прямым указанием в законодательных актах. В то же время в некоторых странах, напротив, существует строгий перечень облагаемого недвижимого имущества, при этом некоторые его виды могут отсутствовать в перечне и, таким образом, не входить в облагаемую базу по данному налогу. В качестве примера можно привести Швецию, где в налогооблагаемую базу не входят коммерческие и промышленные объекты недвижимости, а также Данию, где под налог на недвижимость не подпадают частные жилые дома.

Льготы по налогу в соответствии с законодательством разных стран предоставляются либо владельцам имущества, либо его пользователям. В первом случае льготой могут пользоваться государственные органы, иностранные дипломатические миссии, общественные объекты (национальные парки, леса, транспортные магистрали), религиозные конфессии, государственные учебные, медицинские и социальные учреждения, исторические памятники (как, например, в Дании и Франции). Во втором – в основном, благотворительные организации. В том и другом случае, льгота может распространяться на частных лиц, входящих в особые категории: инвалиды, пенсионеры, военнослужащие.

В большинстве стран, как правило, льгота по налогу предоставляется лишь при использовании имущества по прямому назначению и теряет свою силу при коммерческом ис-

пользовании. Однако существуют некоторые исключения: так, в некоторых штатах Австралии, льгота по налогу на землю действует даже при коммерческом ее использовании, в случае если частота и объем подобного использования не превышает определенного уровня.

Особое место в системе предоставления льгот имеет сельскохозяйственное имущество, а также частные дома и другие жилые здания.

Земля, принадлежащая сельскохозяйственным предприятиям или частным лицам, полностью освобождена от налогообложения в Голландии, Швеции, Великобритании, Австралии. Во Франции от налогообложения освобождены фермерские строения. В большинстве стран применяется пониженная ставка налогообложения сельскохозяйственных земель (США, Канада) или пониженная стоимость земли (например, в Японии стоимость сельскохозяйственных земель для целей налогообложения снижается вдвое).

Для жилых зданий и частных домов предусмотрены льготы, практически во всех странах мира. Льготы могут предоставляться как всем владельцам частного жилья, так и отдельным категориям граждан.

Так, в Австралии освобождены от налога все жилые частные дома, чья стоимость не превышает определенного предела. Такой же порядок применяется и в Индонезии. В Японии стоимость частной жилой недвижимости уменьшается на 75% или на 50% в зависимости от площади помещений.

Во Франции от налога на недвижимость по основному месту проживания освобождены граждане старше 75 лет, льготы предусмотрены для многодетных семей. В Израиле льготами по налогу пользуются военнослужащие, инвалиды, престарелые и малоимущие граждане.

3. Обзор существующего законодательства в РФ (налог на имущество, налог на имущество физических лиц, налог на землю)

В Российской Федерации на данный момент действуют несколько законов, регулирующих налогообложение имущества, находящегося в собственности физических и юридических лиц: Закон «О налоге на имущество предприятий», Закон «О налогах на имущество физических лиц», Закон «О плате за землю».

Налог на имущество предприятий, взимаемый с предприятий, учреждений, филиалов, имеющих обособленный баланс и собственный текущий счет, а также с иностранных компаний, достаточно сильно отличается от существующих мировых аналогов. Поскольку его объектом, в отличие от доминирующего в мире положения, является все имущество налогоплательщиков, включая основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе. Для целей налогообложения имущество учитывается по остаточной стоимости.

Состав необлагаемого имущества предприятий достаточно широкий и включает в себя, в частности, имущество бюджетных учреждений, сельскохозяйственных предприятий, образовательных, медицинских, религиозных, научно-исследовательских учреждений, а также, жилищно-садоводческих кооперативов, имущество детских оздоровительных комплексов, пенитенциарных учреждений, имущество РФФИ и его региональных отделений, пожарной службы, аварийно-спасательных служб, а также имущество, используемое для осуществления деятельности, предусмотренной соглашением о разделе продукции.

Для целей налогообложения стоимость имущества уменьшается на балансовую стоимость объектов соцкультбыта и

ЖКХ, объектов охраны природы, мобилизационного резерва, имущества, используемого для производства и переработки сельскохозяйственной продукции.

Предельная ставка для налога на имущество предприятий установлена в размере 2% от стоимости налогооблагаемого имущества, причем конкретная ставка устанавливается законодательными органами субъектов Федерации.

Налог на имущество физических лиц устанавливает, что плательщиками данного налога являются физические лица, имеющие в собственности объекты обложения, которыми являются: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и другие строения, транспортные средства, за исключением автомобилей, мотоциклов и других самоходных машин, а также механизмов на пневмоходу. Для целей налогообложения используется инвентаризационная стоимость строений и помещений (представляемая органами коммунального хозяйства), в случае ее отсутствия – стоимость, определяемая для обязательного страхования, или же размер минимальной оплаты труда – для транспортных средств. Ставка для обложения строений и помещений установлена в размере не более 0,1% от инвентаризационной или страховой стоимости, для транспортных средств – дифференцированно в зависимости от мощности двигателя в процентах от минимальной оплаты труда.

Льготы по налогу имеют инвалиды, ветераны войны, герои СССР и РФ, военнослужащие, члены семей военнослужащих, потерявшие кормильца, подвергшиеся радиации вследствие катастрофы в Чернобыле, принимавшие участие в отрядах особого риска при испытаниях ядерного оружия. Отдельно выделяется категория граждан, имеющих льготы только по налогу на имущество физических лиц в части обложения строения и помещений. К ним относятся военные и гражданские пенсионеры, родители и супруги военнослужащих и госслу-

жащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Имеются льготы по налогу на помещения, принадлежащие деятелям искусств и используемые в качестве мастерских.

Третьей составной частью налогообложения имущества является плата за землю. В соответствии с Законом «О плате за землю» формами платы за землю являются: земельный налог, арендная плата и нормативная цена земли. Земельный налог взимается с собственников земли, землевладельцев и землепользователей кроме арендаторов, арендная плата – с арендаторов земельных участков и нормативная цена земли – для покупки и выкупа земли.

Ставка земельного налога устанавливается в виде фиксированной величины с единицы земельной площади в расчете на год. В случае нецелевого использования земли ставка налога увеличивается вдвое.

Для сельскохозяйственных земель законом устанавливается средняя ставка за единицу площади по регионам, при этом региональным властям дается право самостоятельно на основе средней ставки устанавливать размеры налога. При исчислении размера налога делаются коррективы в зависимости от местоположения земли, причем размер увеличенной таким образом ставки не должен превышать двукратный размер средней ставки для региона.

Для земель несельскохозяйственного назначения установлено, что городские земли подлежат налогообложению по средним ставкам, указанным в Законе. Средние ставки дифференцируются в зависимости от местоположения и зон различной градостроительной ценности. При этом для земель занятых жилищным фондом вводится пониженная ставка – 3% от средней, установленной для городских земель, но не менее 10 рублей за квадратный метр. Для земель, используемых в промышленных целях и расположенных вне территории насе-

ленных пунктов, ставка налога установлена в размере 20% от среднего налога для городских земель.

Перечень предприятий, освобожденных от уплаты земельного налога, весьма обширен и включает, в частности, государственные предприятия связи, санаторно-курортные учреждения, находящиеся в государственной собственности, образовательные, медицинские, научные организации, финансируемые за счет государства. Не подлежат налогообложению земли, предоставленные для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления, а также Министерства Обороны. Освобождены от уплаты налога на землю инвалиды, участники ВОВ, военнослужащие, Герои СССР и РФ.

4. Предложения по оптимизации налогообложения недвижимости

Данный раздел был составлен на основе предложений автора с учетом (*Хасси, Любик, 1993*), а также материалов и замечаний представленных американскими коллегами: *Robert Conrad, Michael Alexeev, Roy Kelly, Joel McDonald*.

Предполагается коренное изменение системы уплаты налогов на недвижимость, заключающееся, в частности, в объединении платы за землю и налогов на недвижимость в единый налог. Данная система требует значительного пересмотра существующего налогообложения имущества, в особенности имущества юридических лиц.

Кроме всего прочего, введение налогообложения недвижимости по стоимости, определяемой иными способами, нежели по балансовому методу (для юридических лиц) или по инвентаризационному методу (для физических лиц), требует составления кадастра недвижимости, что может занять достаточно долгий промежуток времени.

На время составления кадастра и проведения работ по оценке недвижимого имущества для целей налогообложения предполагается оставить в силе действующую систему налогообложения имущества. Предлагаемая далее концепция налогообложения недвижимости может служить основой для введения налога после составления кадастра недвижимости и проведения оценки недвижимости.

4.1. Определение налогоплательщиков

Любое лицо, владеющее, распоряжающееся или пользующееся недвижимым имуществом, признается налогоплательщиком по налогу на недвижимость. Возможно установление очередности в представлении налогового обязательства, например, в первую очередь собственнику, в случае неуплаты налога – фактическому пользователю. В случае совместного владения или использования имущества следует установить солидарную ответственность собственников и/или пользователей.

В случае подобного определения налогоплательщика налог на недвижимость становится налогом на объект, а не на конкретное лицо, имеющее отношение к объекту недвижимости. Данный способ существенно облегчает задачу налоговых органов по сбору налога, так как, во-первых, не требует поиска конкретного налогоплательщика, во-вторых, в случае невозможности идентифицировать налогоплательщика или в случае его неплатежеспособности – гарантирует уплату налога другими лицами, имеющими имущественное отношение к объекту недвижимости.

4.2. Определение налоговой базы

В качестве налоговой базы должна выступать совокупная стоимость земли и строений, находящихся на ней. Определение стоимости земли и строений производится отдельно.

Для определения стоимости единицы земли наиболее целесообразно, с нашей точки зрения, применять нормативно установленный некий средний уровень для каждого региона, в зависимости от вида использования земли (промышленное, сельскохозяйственное, жилищное, коммерческое, сельскохозяйственное, а также лесной фонд и незастроенные необработанные земли). Причем средний уровень целесообразно устанавливать для каждого вида использования земли, а не для земли вообще, так как это позволит в дальнейшем по некоторым дополнительным факторам дифференцировать стоимость участков земли с помощью соответствующих коэффициентов. В качестве дополнительных факторов, влияющих на окончательную стоимость участка земли, рассчитанную на основе средней стоимости, можно предложить следующие: месторасположение по отношению к крупным населенным пунктам, развитость социальной инфраструктуры, для сельскохозяйственных земель – плодородность. Задача определения средней стоимости для регионов должна решаться тремя возможными способами: с помощью рыночной стоимости аналогичной земли, в случае отсутствия таковой – капитализированной рыночной стоимости аренды земли и, наконец, – доходности на единицу площади в зависимости от того вида деятельности, для которой используется земля.

Расчет стоимости строений, по нашему мнению, должен производиться дифференцированно в зависимости от их использования. Например, при коммерческом и жилом использовании – на основе капитальной рыночной стоимости жилья или приведенной накопленной стоимости аренды для данных или аналогичных помещений, в случае невозможности определить стоимость на основе этих двух принципов – на основе стоимости воспроизведения идентичного объекта недвижимости с применением некоторого дисконтирующего коэффици-

ента (в зависимости от возраста объекта), для промышленных строений – метод доходности на единицу площади помещений. Подобный подход весьма эффективен, с точки зрения устранения уклонения от налогообложения недвижимости путем затягивания окончания строительства, так как предполагает оценку зданий по их реальной стоимости на момент налогообложения.

Совокупная стоимость земли и строений, находящихся на ней, дает налогооблагаемую стоимость недвижимости, к которой применяется налог.

4.3. Льготы

К владельцам недвижимого имущества, освобожденных от уплаты налога, должны быть отнесены: органы государственной власти, благотворительные организации, дипломатические и консульские миссии иностранных государств. В качестве обязательного требования к имуществу данных организаций должно быть установлено его использование исключительно для основных или смежных, неразрывно связанных с основными, целей. Возможно также установление необлагаемого минимума для частного жилья.

Для частных жилых домов возможно введение налоговых каникул на срок до 2-х лет с момента начала строительства. После истечения данного срока, налогообложение применяется в полном объеме, причем налоговой базой будет являться рыночная стоимость дома, независимо от степени его готовности.

Заключение

Основной причиной, диктующей потребность в реформировании налогообложения недвижимости, является необходимость рационализации использования земли и строений, нахо-

дящихся на ней. Существующая система не отвечает подобному принципу и в большей степени служит фискальным целям, нежели задачам общеэкономического характера.

Объединение платы за землю и налогов на недвижимость, предлагаемого в качестве основополагающего принципа реформы, во-первых, существенно сократит расходы на администрирование налога, во-вторых, позволит с помощью методов оценки рыночной стоимости всей недвижимости в совокупности (земли и строений) устанавливать такое налоговое бремя, которое сделает объективно невыгодным неэффективное использование объектов недвижимости.

Оценка недвижимости является наиболее серьезной проблемой, которая существует в настоящий момент и которая препятствует введению налога на недвижимость. Создание кадастра недвижимости является одним из важнейших этапов проведения реформы налогообложения недвижимости. Следующим этапом должна быть оценка для целей налогообложения стоимости недвижимости на основе методик, установленных в законодательном порядке, а также оценка земли на основе средних цен на единицу площади, установленной для региона.

В основе методики оценки стоимости недвижимости должна лежать рыночная стоимость недвижимости. В качестве вариантов определения стоимости могут быть предложены как оценка на основе рыночной стоимости аналогичного имущества, так и на основе рентной стоимости. При невозможности оценки рыночной стоимости имущества, устанавливается порядок, при котором стоимость определяется на основе стоимости воспроизведения идентичного объекта недвижимости. Для промышленных строений следует установить метод оценки, на основе потенциальной доходности единицы площади строения.

При определении ставок налога на недвижимость следует учитывать тот факт, что в настоящее время налоги на недвижимость составляют существенную часть налоговых поступлений территориальных бюджетов. В этой связи немаловажным является сохранение аналогичного уровня доходов, поступающих из данного источника.

Библиография

1. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. М.: «Дело», 1994, 688с.
2. Гайдар Е.Т. Аномалии экономического роста. М.: Евразия, 1997, 215 с.
3. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: АНКЛ, 1992, 95с.
4. Маршалл А. Принципы политической экономии т.1, 415с., т.2, 310с., т.3, 351с., М.: «Прогресс», 1983, 415с.
5. Мэнкью Г.Н. Макроэкономика. М.: Московский государственный университет, 1994, 736с. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). М.: Фонд «Правовая культура», 1995, 240с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. Авторский коллектив: Ватолин А.А., Воробьев Л.Н., Серков Д.А., Фролов В.Н., Чернавин П.Ф., Ярков В.В. Екатеринбург: Ассоциация «Налоги России», ноябрь 1994, 76с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. М.: Министерство финансов РФ, февраль 1996, 367с.
8. Синельников С. и др. «Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития», М., Евразия, 1998, стр. 164—196.
9. Социально-экономическое положение России. М.: Государственный комитет Российской Федерации по статистике. Ежемесячные выпуски. 1990—1998.
10. Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии // Международный валютный фонд, 1992, 24с.
11. Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой

- программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. «Такс Аналитс», 1993, 289с.
12. Andersson K. «Sweden» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
 13. Atkinson A.B., Stiglitz J.E. Lectures on Public Economics. London: McGraw-Hill, 1980, 619p.
 14. Castelucci L. «Italy» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
 15. Chile // Taxation in Latin America, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986
 16. Diamond P., Mirrlees J. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules // American Economic Review, Vol. 61, №2 (June), 1971, pp. 361-374.
 17. Government Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
 18. Hahn F.H. On optimum taxation // Journal of Economic Theory, 1973, 96-106.
 19. Hansen B. The Economic Theory of Fiscal Policy, London, Allen and Unwin, 1958, 381p.
 20. International Financial Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
 21. Lienard J-L., Messere K.C. «France» // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A. Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
 22. Mackey S.R. Local Tax Levels. // Legislative Finance Paper #75. National Conference of State Legislatures: Denver, CO, 1990.
 23. Malme J.H. Assessment Administration in North America. IAAO: Chicago, IL, September 1992.

24. Mirrlees J.A. The theory of optimal taxation // Handbook of Mathematical Economics, Arrow K.J., Intriligator N.D. (eds), North-Holland, Amsterdam, 1979.
25. Musgrave R., Musgrave P. Public Finance in Theory and Practice, fifth edition, 1989, 627p.
26. Musgrave R.A. The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.
27. Nagano A. Japan. Comment by Keimei Kaizuka // World Tax Reform. A Progress Report. Washington: The Brookings Institution, 1988, pp. 154-161.
28. Salin P. Les impôts Locaux Contre les Impôts d'Etat // Revue Française de Finances Publiques, №29, 1990, pp. 121-131.
29. Shome P., ed. «Tax Policy Handbook» IMF: Washington, DC, 1995
30. Stiglitz J., Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company, 1986, 697p.
31. Taxation in Developed Countries. Paris: OECD, 1987, 264p.
32. Thuronyi V., ed. «Tax Law Design and Drafting», IMF: Washington, 1996, volume I and II, 1186 p.
33. Youngman J.M., Malme J.H. An International Survey of Taxes on Land and Buildings. Kluwer Law and Taxation Publishers: Deventer, 1994.

Глава 7

Налогообложение малого бизнеса¹⁰

Введение

В настоящее время остро обсуждается вопрос о налоговых льготах для малого бизнеса¹¹. Любые налоговые льготы, в том числе льготы малому бизнесу, часто создают дополнительные возможности уклонения от налогообложения. Однако существует положительный опыт использования налоговых льгот для развития малого предпринимательства. При сопоставлении различных инструментов поддержки малого бизнеса (См.: *Fiscalite et petites entreprises, 1994*), в пользу налоговых мер приводятся обычно следующие аргументы: налоговые меры реализуются существующим аппаратом налоговой администрации; налоговые меры обычно приносят политические дивиденды; снижение издержек соблюдения налогового законодательства путем упрощения налоговых правил является одной из целей совершенствования налоговой системы; параметры налоговой системы обычно требуют немного времени на изменение, вследствие чего их можно использовать в конъюнктурных целях, в частности, в борьбе с безработицей; налоговые меры не являются дискреционными.

¹⁰ При подготовке работы активно использовались материалы, предоставленные Р.Конрадом, М.Алексеевым, Дж. Макдональдом. Авторы выражают благодарность указанным экспертам за многочисленные ценные замечания, высказанные в ходе осуществления исследования.

¹¹ Раздел подготовлен с использованием материалов книги Синельников и др. "Проблемы налоговой реформы в России: анализ, ситуации и перспективы развития", М, 1998, стр. 85-88.

Ряд аргументов может быть приведен против применения налоговых методов поддержки малых предприятий: налоговые меры не имеют адресного характера (в отличие от прямых субсидий), поэтому часто ими пользуются предприятия и физические лица, в них не нуждающиеся; меры, связанные с облегчением налога на прибыль, могут оказать стимулирующее действие только на прибыльные предприятия, в то время как многие малые предприятия первое время несут потери; налоговые меры могут рассматриваться как несправедливые, если сравнивать независимых предпринимателей и других налогоплательщиков; нефискальные меры являются более прозрачными и их легче рассматривать законодательной власти; часто меры, направленные на поддержку инвестиций малых предприятий, приносят более ощутимые потери налоговых доходов, чем объем инвестиций, которые они вызвали.

Следует отметить справедливость мнения о том, что введение особого порядка налогообложения малых предприятий противоречит принципу нейтральности налоговой системы. Однако в данном случае представляется, что некоторые льготы малым предприятиям должны лишь компенсировать им вызываемые как экономическими, так и институциональными причинами объективно меньшие возможности самофинансирования, получения кредитов и финансирования через финансовые рынки. Исходя из этих соображений, использование налоговых льгот для поощрения развития малого предпринимательства возможно, однако должно осуществляться крайне продуманно с тем, чтобы при этом минимизировать возможности уклонения от налогов¹².

¹² Важную проблему, требующую особого решения, представляет наследование малых предприятий. Эта проблема связана с тем, что здесь собственник и управляющий обычно одно и то же лицо. Однако для уплаты

Особым вопросом является установление упрощенной системы налогообложения для малых предприятий, что часто относят к отдельному виду льгот. При этом следует учитывать, что упрощенный режим, снижая издержки контроля властей в одних видах деятельности, в других, напротив, создает возможности для трудно идентифицируемых способов уклонения от уплаты налогов. Поэтому важность вопроса заключается еще и в создании продуманной и рационально организованной системы, по возможности исключающей злоупотребления. Система налогообложения малого предпринимательства должна включать ответы на следующие вопросы. Каковы критерии признания плательщика субъектом упрощенного налогообложения? Какие виды деятельности не должны подлежать упрощенному режиму? Как может налогоплательщик избежать возможных потерь от произвола или непродуманных действий властей?

Существующее российское законодательство в области упрощения системы налогообложения малого бизнеса представляется неудовлетворительным. Основная его идея состоит в замене совокупности установленных законодательством налогов (кроме таможенных платежей, отчислений во внебюджетные фонды, государственных пошлин и лицензионных сборов) на единый вмененный налог. Однако, по нашему мнению, задача приспособления налоговой системы для малого бизнеса состоит не в том, чтобы заменить большинство из действующих налогов одним налогом, а в том, чтобы разработать упрощенные режимы уплаты налогов (включая и вмененный налог) и критерии, согласно которым предприятие попадает

налога на наследство наследник во многих случаях при недостатке средств должен продать часть предприятия, для чего необходимо поменять форму собственности, например на акционерную. Однако в результате он теряет контроль над управлением. Особенно важна эта проблема в сельском хозяйстве (См.: *Laure, 1993*).

под действие этих режимов. При этом предприятия должны иметь возможность выбора между традиционной, упрощенной и вмененной системами.

Дискуссионным вопросом остается критерий отнесения предприятия к категории малого. В развитых странах не существует общего определения того, какие предприятия являются малыми. Наиболее распространенным критерием является численность работников, часто дифференцированная по отраслям. Однако часто вводятся дополнительные ограничения, касающиеся оборота предприятия (Германия), оценки чистых активов (Япония), или финансовой независимости собственников предприятия (См.: *Fiscalite et petites entreprises*, 1994). В Налоговом кодексе США выделен раздел S, включающий корпорации (в обиходе называемые S-corporation или small corporation), которые насчитывают не более 35 акционеров и удовлетворяют некоторым иным требованиям. Акционеры включают в свои налоговые декларации все доходы от прироста капитала, прибыли и т.д. — сама же корпорация не платит налога на прибыль.

Действующее законодательство в России предусматривает признание предприятия малым, если оно удовлетворяет следующим ограничениям: (1) на участие РФ, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций (до 25% с совокупности), а также юридических лиц, не являющихся субъектами малого предпринимательства (до 25% в совокупности) (2) одновременно с первым, по среднесписочной численности работников, дифференцированной по отраслям (см. Федеральный закон РФ от 14 июня 1995 года № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», ст. 3).

Однако право применения упрощенной системы налогообложения и учета в соответствии с законом 1995 года обуслов-

ливалось иными критериями: предельная численность занятых 15 человек вне зависимости от вида деятельности; совокупная выручка в пределах 100000 минимальных размеров оплаты труда (см. Федеральный закон РФ от 29 декабря 1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»). Кроме того, применение упрощенной системы не допускалось для производителей подакцизной продукции, организаций, созданных на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также для организаций, для которых установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности, в том числе кредитных, страховых, инвестиционных фондов, профессиональных участников рынка ценных бумаг, предприятий игорного и развлекательного бизнеса. Упрощенная система налогообложения предполагала замену большинства действующих налогов на единый налог, применение упрощенной системы учета без двойных проводок, добровольность перехода на данную систему плательщиков, имеющих на это право. Базой налога, согласно этому закону, является по усмотрению субъекта Федерации либо совокупный доход (выручка от реализации плюс внереализационные доходы за минусом перечисленных в законе расходов предприятия), либо валовой доход. В зависимости от базы устанавливаются ставки, соответственно 30% либо 10%. Однако из базы налога в тех случаях, когда базой является совокупный доход, не вычитаются затраты на капитальные вложения и приобретение нематериальных активов (включая их износ), что отчасти должно было компенсироваться правом вычета процентов по кредитам, в том числе и кредитам, связанным с капитальными затратами.

В настоящее время закон № 222-ФЗ применяется в части, не противоречащей закону «О едином налоге на вмененный

доход для определенных видов деятельности», согласно которому субъекты Федерации имеют право ввести на своей территории единый налог на вмененный доход для предприятий, осуществляющих перечисленные в законе виды деятельности (см. Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» в ред. Федерального закона от 31.03.99 № 63-ФЗ). Ставка налога устанавливается в 20% от базы налога, которой является вмененный доход, то есть, согласно тексту закона, потенциально возможный валовой доход плательщика единого налога за вычетом потенциально необходимых затрат, которые рассчитываются на основе совокупности факторов. Рекомендуемые формулы расчета суммы единого налога и перечень рекомендуемых их составляющих определены Письмом Правительства Российской Федерации от 7 сентября 1998 г. № 4435п-П5.

В проекте Налогового кодекса РФ критерием статуса малого предприятия является численность работающих на предприятии. Кроме того, предполагается одновременное введение ограничений по валовой выручке предприятий без учета доходов от операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (см. «Налоговый Кодекс Российской Федерации» (проект) (Часть II «Специальная часть»), ст. 600, пункты 5 и 6).

Таким образом, основная задача в области налогообложения малого предпринимательства заключается в разработке работоспособной системы, создающей стимулы для развития малого предпринимательства и одновременно предусматривающей меры, в максимально возможной степени ограничивающей возможности злоупотреблений с использованием этой системы.

1. Обзор международного опыта и возможных подходов к налогообложению малого бизнеса

1.1. Цели применения особого режима налогообложения малого бизнеса

Особый режим налогообложения для малого бизнеса принят в большинстве стран. Для этого существуют различные причины. Прежде всего, малое предпринимательство является важной сферой функционирования экономики. Малые предприятия отличаются большей гибкостью, легче, нежели крупные, приспосабливаются к изменяющейся конъюнктуре рынка. Поддержка малого предпринимательства позволяет увеличить занятость населения и таким образом улучшить социальную атмосферу в обществе и уменьшить расходы на выплату пособий по безработице. Особенно важным с этой точки зрения является развитие малого предпринимательства при структурной перестройке экономики, когда растет безработица за счет сокращения производства в целых отраслях. Для стран с переходной экономикой поддержка малого бизнеса может быть немаловажной и по политическим причинам — формирование значительного слоя независимых самостоятельных предпринимателей, осознающих свои интересы, простившихся с иждивенческой психологией и заинтересованных в развитии демократических институтов, может улучшить атмосферу в обществе и способствовать рыночной направленности его развития. Упрощение налогообложения и, соответственно, учета позволяет улучшить условия функционирования малого предпринимательства за счет снижения затрат (как финансовых, так и трудовых) на ведение учета и расчет налогов.

В тоже время малое предпринимательство является и проблемой в обществе, в котором распространено уклонение от

налогообложения. Если легальный уход от налогов путем использования лазеек в законодательстве в большей степени доступен крупным налогоплательщикам, как юридическим лицам, так и физическим, то уклонение от налогов путем сокрытия выручки, предоставления недостоверной отчетности или непредоставления ее вообще, ведение бизнеса без регистрации свойственны именно малому предпринимательству. Причиной этого является не только большая возможность избежать наказания. Уклонение от налогообложения приобретает массовый характер в тех случаях, когда ожидаемый выигрыш от уклонения с учетом вероятности обнаружения нарушений и наказания превышает издержки, связанные с уплатой налогов, включающие в себя кроме собственно налоговых сумм, причитающихся к уплате, еще и издержки по ведению и предоставлению отчетности. Если издержки законопослушания неизменны в определенном промежутке изменения декларируемого дохода от нуля до некоторой суммы и достаточно высоки, они могут приводить к полному отказу от декларирования. Для малых значений дохода они действительно являются чрезмерно высокими. Напротив, если издержки законопослушания возрастают с ростом дохода, они для предприятия становятся аналогичными налогу на доход. (см. *Cullis, Jones, 1998, p.201*). Рост издержек законопослушного поведения с ростом дохода может быть обусловлен увеличением источников дохода при увеличении дохода. Но уменьшения издержек законопослушания при малых доходах можно добиться и путем установления упрощенных правил декларирования.

Упрощенные системы учета приводят к снижению этих издержек для налогоплательщика, а также соответствующих административных издержек по проверке применяющих эти методы налогоплательщиков. Снижения объемов уклонения от налогообложения можно добиться еще и за счет того, что признаки, на основании которых рассчитывается вмененный до-

ход, может быть сложнее скрыть или исказить, чем те, на которых основывается вычисление налогооблагаемого дохода в соответствии с общепринятым бухгалтерским учетом. В свою очередь снижение объемов уклонения от налогообложения может служить более справедливому распределению налогового бремени (см. *Cullis, Jones, 1998, pp.203—205*).

Как показывает мировой опыт, возможны два основных подхода к налогообложению малого предпринимательства.¹³ Первый заключается в сохранении всех видов налогов для малых предприятий, но предусматривает упрощение порядка их расчетов (включая упрощенные методы определения налоговой базы и методы ведения учета) и взимания (периодичность, освобождение от авансовых платежей и т.д.). Второй подход предполагает оценку на основе косвенных признаков потенциального дохода налогоплательщиков и установление фиксированных платежей в бюджет, заменяющих один или несколько традиционных налогов. Первый подход применяется на практике в ряде стран ОЭСР. Второй подход в чистом виде в развитых странах не применяется, хотя во многих странах оценка налоговой базы по аналогии с другими налогоплательщиками используются в тех случаях, когда налоговая администрация имеет основания сомневаться в правильности исчисления налоговых обязательств.

Главным критерием оценки предложений в области упрощения налогообложения должно быть отсутствие в таких предложениях возможностей уклонения от налогов для предприятий, не относящихся к категории малых.

К созданию широких возможностей уклонения от налогов в действующих в России схемах приводит крайне широкая

¹³ См. Синельников и др. "Проблемы налоговой реформы в России: анализ, ситуации и перспективы развития", М, 1998, стр. 85-88.

сфера применения системы налогообложения малого бизнеса (розничная торговля, бытовое и транспортное обслуживание, строительство и ремонт, прочие услуги, сельское хозяйство, промышленность, научно-техническая сфера и др.). В результате, упрощенную систему могут использовать любые предприятия, удовлетворяющие ограничению на среднесписочную численность работающих, составляющему от 30 до 100 человек в зависимости от отрасли. Кроме того, недостаточно жесткими являются ограничения на совокупный доход (от реализации и внереализационных операций) малых предприятий.

1.1 Варианты особых режимов и проблемы, возникающие при их применении

При замене любого из взимающихся при обычном режиме налогообложения налогов на налог, для обложения которым применяются упрощенные методы, возникает проблема оценки базы налога таким образом, чтобы при выполнении определенных предпосылок база налога — заменителя была близка базе исходного налога. Нас в первую очередь интересует налогообложение предпринимательского дохода, в силу чего для выработки концепции налогообложения малого бизнеса необходимо рассмотреть методы налогообложения вмененного дохода¹⁴ и опыт их применения в различных странах.¹⁵

¹⁴ Вмененный доход в данном случае понимается в широком смысле слова, в соответствии с английским *presumptive*, то есть как налоговая база налога, использующего косвенные способы определения налоговых обязательств, иных, чем основанных на общепринятом учете. То есть налогообложение вмененного дохода подразумевает не непосредственное измерение базы налогообложения, а ее оценку при помощи некоторых простых для измерения и контроля индикаторов.

1.2.1. Упрощенная система налогообложения

Возможны различные варианты установления базы упрощенного налогообложения для малого предпринимательства. Рассмотрим два из них, которые характеризуются простотой учета и наличием формальных правил для определения налоговых обязательств, то есть невозможностью для налоговой администрации определять базу налогообложения по своему усмотрению. В разделе «вмененный налог» рассматриваются другие варианты возможных режимов налогообложения малого бизнеса¹⁶.

А. Налогообложение потока денежных средств

Теоретически одной из самых привлекательных форм налогообложения является использование налогов «cash-flow», то есть налогов на потоки денежных средств¹⁷. Эти налоги по существу являются налогами на потребление. Исследователями подчеркиваются такие черты налогов на потоки денежных средств, как простота их определения и ясность, нейтральность по отношению к капиталовложениям, а также (оспариваемая некоторыми исследователями) легкость администрирования.

¹⁵ Этот раздел подготовлен с использованием материалов: «Papers IMF "Presumptive Taxation", January 13, 1995, "Tax Law Design and Drafting" edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996, Chapter 12, pp. 401-430.

¹⁶ Следует сделать оговорку, что выделение упрощенных систем налогообложения в отдельный параграф является условным. Они вполне удовлетворяют широкому определению вмененных режимов налогообложения дохода, приведенному в сноске 14.

¹⁷ При подготовке данного пункта использована работа Shome P., Schutte C., "Cash-Flow Tax" in "Tax Policy Handbook", ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C. : Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, pp. 169-176.

В работе *Shome P., Schutte C.*, «Cash-Flow Tax» выделяются три типа налогов cash-flow в зависимости от базы налогообложения.

В первом случае (R-based Corporate Cash-Flow Tax, real) базой налога является чистый поток реальных транзакций в денежном выражении, то есть разница выручки от реализации и стоимости используемых в производстве факторов.

Второй тип налога на потоки денежных средств (RF-based Corporate Cash-Flow Tax, real plus financial) отличается от налога на чистый поток реальных транзакций тем, что в его базу включается еще и разница между полученными займами и выплаченным долгом и разность полученных и уплаченных процентов.

Наконец, третьим типом налога на потоки денежных средств (S-based Corporate Cash-Flow Tax) облагаются чистые потоки средств от предприятия акционерам, то есть сумма выплаченных дивидендов и выкупленных акций за вычетом новых выпусков акций. Если единственным налогом на предприятия является налог «cash-flow», то отличие налога второго типа от налога третьего типа состоит том, что база второго включает величину налога, а третьего — нет (см. *Shome, Schutte, 1995, p. 169*).

Простейшим для вычисления и поэтому особенно привлекательным при налогообложении малого предпринимательства выглядит налог первого типа, то есть налог на чистый поток реальных транзакций. Эта база налогообложения нейтральна в отношении инвестиционных решений и аналогична базе, используемой для малого бизнеса в других странах. Например, многие консультанты или предприниматели в США предпочитают, чтобы их облагали налогом на предпринимательский до-

ход как индивидуумов¹⁸. Такое налогообложение по американским правилам предусматривает базу налога, эквивалентную базе налога на поток наличности.

База потока наличности относительно сложна, потому что при ее исчислении заработная плата должна отделяться от прибыли, так как расходы на заработную плату разрешено вычитать из базы налога. Но она позволяет разделить налог на зарплату с налогами на доход от капитала, что важно для определения величины социальных выплат, которая определяется на базе заработной платы. При этом, как показано Стиглицем (см. *Stiglitz J., 1976*), такой налог в условиях определенности не имеет искажающего воздействия на инвестиционные решения, поскольку чистая приведенная стоимость порождаемого активом потока доходов после налогообложения пропорциональна доналоговой чистой приведенной стоимости с коэффициентом пропорциональности, зависящим только от ставки налога. То есть после введения налога внутренняя норма доходности проекта остается неизменной. Иначе говоря, такой налог является налогом на экономическую прибыль предприятия. Разумеется, отсутствие переноса убытков снижает приемлемый риск инвестирования, но, поскольку принятие упрощенного режима налогообложения определяется выбором предпринимателя при условии соответствия характеристик предприятия заданным ограничениям, то в целом налоговая система если и дестимулирует рискованные инвестиции, то в силу ограниченной вычитаемости убытков, предусмотренной при налогообложении прибыли.

¹⁸ Использована информация из записки №32 от 16 марта 1995 года "Alternative Tax Bases for Small Business Tax", подготовленной Р.Конрадом, Дж. Макдональдом и П. Стефаном в рамках программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России.

Б. Валовая выручка

Налогом может облагаться и валовая выручка. Такую базу проще рассчитывать, потому что не нужно оценивать стоимость факторов. То есть налоговая администрация может контролировать только стоимость выпуска. Издержки такого подхода заключаются в том, что это налог с оборота по реализации, он включается в издержки производства¹⁹, и, следовательно, экономически неэффективен, так как оптимальное решение фирмы относительно объема выпуска при заданных ценах в этом случае искажается. Более того, если обложению налогом подлежат несколько производителей промежуточной продукции в производственной цепи, искажение возникает в каждом из таких случаев, то есть возникает эффект каскада. Следует оговорить, что обычно налог от выручки используется в качестве вмененного налога, заменяющего налог на доход. Подробнее вопрос о применении этого вида налога в качестве минимального вмененного налога освещается в следующем разделе.

Выбор базы налогообложения зависит от того, какие налоги предполагается заменить налогом на малый бизнес, а также от соображений администрирования. База потока наличности является лучшей аппроксимацией базы налога на прибыль. Использование валовой выручки в качестве базы налогообложения целесообразно только в тех случаях, когда преобладают соображения администрирования.

Помочь гарантировать положительный уровень доходов могло бы установление минимального налога. Например, сумма налога может составлять большую из сумм, рассчитанных либо как 15% от валовой выручки организации, либо как 30%

¹⁹ Такое же замечание можно отнести и к налогу с базой "прибыль плюс заработная плата".

от потока наличности (или альтернативно от базы «прибыль плюс заработная плата»). Проблема с минимальным налогом в том, что положительные налоги в этом случае обязательны даже тогда, когда бизнес несет реальные экономические убытки и налоговых обязательств не должно возникать. Таким образом, дискриминируются честные налогоплательщики, несущие убытки, они могут быть вытеснены из бизнеса в результате налогообложения (в предельном случае)²⁰. Выгоды включают положительные доходы от всех налогоплательщиков, уверенность относительно размеров налогооблагаемой базы, которая относительно легко администрируется при положительном доходе, в то же время стимулируя предприятия применять систематическую отчетность.

1.2.2. Вмененный налог

Термин *presumptive* в английском языке (предполагаемый) означает существование обоснованных предположений, что нормальный доход налогоплательщика должен совпадать с суммой, определенной при применении косвенного метода или быть не меньше, когда вменение используется в качестве минимального налогообложения)²¹. Эта концепция включает широкий круг способов определения налоговой базы.

²⁰ Такие плательщики должны иметь возможность перейти к системе бухгалтерского учета с двойной проводкой. Налоговые убытки могут быть оправданы при такой системе и должны приниматься властями, если подтверждены. Однако необходимость для убыточных налогоплательщиков тратить больше средств на ведение учета по системе двойной записи для доказательства своих убытков может восприниматься как несправедливость.

²¹ Русский термин *вмененный* скорее по смыслу ближе к английскому *imputed*, но в то же время часто слово "вмененный" используется в экономических текстах для перевода английского *opportunity*, альтернативный

Существует множество различных методов вменения в разных странах. Они могут существенно различаться по влиянию на стимулы и доходы, по распределительным последствиям, уровню сложности, юридическим и административным последствиям.

Вмененные налоги в некоторых странах практически полностью отсутствуют, как в США, в других применяются весьма широко, как, например, было во Франции несколько десятилетий назад.

Использование налогов, взимаемых у источника, часто обсуждается вместе с техникой вменения. Налоги, взимаемые у источника, могут приводить к тем же результатам, как и использование налогов от альтернативной упрощенной базы. Удержание у источника обычно используется для налогов на доход и основывается на валовых суммах платежей. Удержание у источника может также облагать другую базу, например, величину импортируемых благ с кредитом в счет налога на доход. Юридическая природа налогов, удерживаемых у источника, обычно отлична от вменения, поскольку налогоплательщики обычно имеют право подать декларацию и получить возмещение избыточно удержанных сумм. Если налогоплательщик не имеет права потребовать возмещения, то налог, удерживаемый у источника, по существу является минимальным налогом, концептуально не отличающимся от других минимальных налогов. Возможно также удержание налогов не у источника получения дохода, а, наоборот, у получателя де-

(например, opportunity costs переводят иногда как "альтернативные издержки", иногда как "вмененные издержки"), то есть подразумевается обложение того дохода, который налогоплательщик в норме способен получить при наилучшем использовании доступных ему возможностей. Нетрудно заметить, что значения этих терминов близки, несмотря на некоторые оттенки смысла.

нежных средств, как происходит в случае с налогом на добавленную стоимость. Сумма налога уплачивается поставщику вместе с суммой оплаты за полученный товар или услугу, а уже поставщик перечисляет полученную сумму в бюджет.

1.2.2.1 Классификация методов взимания вмененного дохода

А. Метод вменения может быть оспоримым или неоспоримым.

При оспоримом методе налогоплательщик, не согласный с результатом применения метода, может апеллировать, удостоверяя, что его фактический доход, подсчитанный по обычным правилам налогового учета, меньше, чем рассчитанный по вмененному методу. Неоспоримость предполагает установление налога без возможности для налогоплательщика оспорить вменение, основываясь на расчете фактического дохода, то есть такой налог накладывает больше ограничений на налогоплательщика и поэтому при использовании неоспоримого вменения требуется большая точность в законодательном описании порядка применения и расчета налога.

Оспоримость вмененного налогообложения требуется в случаях, когда есть основания предполагать, что налогоплательщик не раскрывает полностью своего дохода в декларации или не подает декларацию. В таких случаях закон обычно уполномочивает налоговые власти использовать косвенные методы для определения дохода налогоплательщика, основанные, возможно, на произвольных критериях или на какой-либо доступной информации. Поскольку в этом случае вмененное налогообложение предназначено в качестве средства установления истинного дохода налогоплательщика, налогоплательщику должно быть позволено уточнить предоставляемую информацию. Этот тип вмененного налогообложения, следовательно, представляет собой не фундаментальное от-

ступления от нормальных правил определения налоговых обязательств, а отступление в тех случаях, когда эти правила не работают из-за недостаточного законопослушания плательщика. Forfait, применяемый во Франции ²², является гибридом между оспоримым и неоспоримым методами. Он оспорим в том смысле, что налогоплательщик может выбрать нормальные учетные правила взамен forfait. При forfait определение дохода есть вопрос переговоров между налогоплательщиком и налоговым инспектором. Но после достижения соглашения на точно определенный период в два года, налог применяется автоматически, независимо от фактического дохода налогоплательщика.

Б. Вмененный налог может быть минимальным или исключительным (exclusive).

Неоспоримые вмененные налоги могут подразделяться на два вида: минимальные налоги, когда налоговые обязательства не меньше определенных по правилу вменения и исключительные, когда налоговые обязательства определяются только на основе вменения, даже если обычные правила могут привести к более высоким обязательствам. Примером последнего может служить налог на доход от сельскохозяйственной деятельности, базой которого является ценность земельного участка, вне зависимости от фактически собранного за год урожая. Такие налоги имеют выраженный стимулирующий эффект. Поскольку налоговые обязательства не зависят от фактического дохода, усилия, приложенные налогоплательщиком для извлечения дополнительного дохода, вознаграждаются полностью, не порождая дополнительных налоговых обязательств, то есть налог не влияет на предельный доход

²² Термин forfait означает "соглашение о выполнении обязательства по общей заранее устанавливаемой твердой цене".

налогоплательщика. Эти налоги в значительной степени приближены к неискажающему паушальному налогообложению, по крайней мере, в краткосрочном периоде.

Но стимулирующее воздействие налога зависит от факторов, используемых для определения вмененного дохода. Эти стимулирующие эффекты будут минимальны, когда предложение факторов, на которых основано вменение, неэластично, как в случае с землей. Исключительный вмененный налог фактически является не налогом на доход, а налогом на те факторы, которые используются для определения вменения. В зависимости от того, какие факторы используются, он может служить в качестве налога на потенциальный доход (если его базой являются факторы производства) или на потребление (если база — уровень жизни (lifestyle)).

Исключительное вменение административно проще, чем минимальный вмененный налог, поскольку последний требует подсчета и сравнения двух налоговых баз. Однако преимущество в простоте исключительного вмененного налога сопровождается недостатком справедливости, поскольку в этом случае налогоплательщики с одинаковой базой вмененного налога должны платить одинаковые суммы, хотя их фактический доход может существенно различаться.

С. Вмененное налогообложение может быть механическим (формальным) или дискреционным.

Вмененные методы различаются по степени свободы, предоставленной налоговым властям (в какой степени налоги устанавливаются по усмотрению налоговых органов). Некоторые методы вменения чисто формальны, например, вменение на базе валовой выручки или активов фирмы. Другие, как метод чистого богатства, в значительной степени определяются по усмотрению применяющего их агента.

Методы, являющиеся дискреционными, обычно бывают оспоримыми, иначе властям предоставлялись бы значительные возможности для произвола. Формальные методы могут быть как оспоримыми, так и неоспоримыми. В некоторых случаях метод может быть формальным и неоспоримым, если он применяется, но налоговые власти могут по своему выбору применять или не применять его. Например, вменение, основанное на внешних признаках богатства во Франции, было неоспоримым (впоследствии было заменено на оспоримое вменение). Налоговым агентам предписывалось не применять вменение, когда его применение было бы слишком суровым, хотя они не были юридически ограничены в воздержании от применения этого метода. Для налогоплательщиков существовала редко применяемая возможность оспорить вменение на том основании, что имело место злоупотребление свободой вменения, если вменение было применено при обстоятельствах, при которых налоговым властям предписывалось его не применять.

Существенные недостатки имеются как у формальных, так и у дискреционных методов. Применение дискреционных правил создает дополнительные возможности для коррупции. потенциальная суровость Формальные правила потенциально могут приводить к чрезмерному налогообложению отдельных налогоплательщиков, поскольку они ограничивают возможности учета конкретных обстоятельств. Преимуществом формальных правил являются относительно низкие административные издержки.

1.2.2.2. Конкретные методы вменения

А. Налогообложение валовой выручки.

Законодательство некоторых стран (к примеру, Франции и стран, на которые оказала влияние французская практика налогообложения, в том числе африканских стран, бывших ра-

нее французскими колониями) предусматривает минимальный вмененный налог, при котором налогооблагаемый доход предприятия не может быть меньше определенного процента от валовой выручки предприятия. Для предприятий такой налог имеет экономический эффект скорее как у налога с оборота, чем налога на доход. Трудно найти привлекательные черты этого типа налогообложения, кроме относительной легкости администрирования и возможного роста налоговых поступлений. Однако даже рост налоговых поступлений может не наблюдаться при введении налога с оборота. Если целью является уменьшение уклонения от налогообложения путем сокрытия части прибыли, то введение налога с оборота может повлечь сокрытие в первую очередь выручки (и, как следствие, прибыли). Кроме того, при относительно низких ставках минимального налога фирма может максимизировать прибыль после налогообложения путем завышения издержек в налоговом учете и одновременного снижения объема выпуска до оптимального с учетом налога от выручки. В этом случае, если налоговые органы будут уделять внимание преимущественно проверке правильности отражения выручки, налоговые поступления могут также понизиться.

Налог на валовую выручку несовершенен, так как имеет эффект каскада (если он взимается не только при продажах конечному производителю, но и при производстве промежуточной продукции), то есть многократно облагает некоторые доходы, когда таким налогом облагаются фирмы, включенные в одну производственную цепочку. Если такие фирмы объединяются, их налоговые обязательства могут уменьшиться. При этом степень интеграции фирм будет зависеть от того, платят ли фирмы налог на основе вменения.

Следует отметить, что при использовании налога на валовую выручку в качестве минимального, указанные негативные

последствия могут проявляться в значительно меньшей степени, чем если такой налог является самостоятельным налогом в дополнение к прочим.

Другая проблема, связанная с этим типом минимального налога, состоит в том, что доход составляет значительно варьирующуюся долю от валовой выручки. В зависимости от отрасли, степени интеграции конкретного производства, вида производимого продукта или услуги, использование фиксированного процента от выручки для оценки валового дохода может приводить к значительным неточностям. Эту проблему пытаются решить в некоторых странах (например, во Франции) путем классификации налогоплательщиков по видам деятельности с особым процентом для каждого, определенным в результате изучения отраслей. Этот вид вменения может применяться как исключительный способ обложения дохода или как минимальный налог, или как *forfait*. Такой усложненный подход уменьшает неточность вменения, но делает более сложным его применение, в частности для налогоплательщиков, функционирующих в нескольких отраслях. Кроме того, обеспечить большую точность можно только путем эмпирических исследований границ фактической прибыли, что требует значительных ресурсов и может быть проблематичным при общей экономической нестабильности.

Вмененный налог на базе выручки может также сталкиваться с проблемой инфорсменты и в результате — с неравномерностью его применения. Если налогоплательщик не декларирует свою валовую выручку, он может избежать вменения. То есть основная проблема проверки отчетности — определение валовой выручки — не разрешается этим видом налогообложения. Соответственно, трудно ожидать роста поступлений от таких налогоплательщиков, как независимые специалисты, выручку которых трудно установить, и более вероятно приме-

нение вмененного налога к таким плательщикам, которым трудно скрыть выручку.

Кроме прочего, налог на валовую выручку имеет значительный искажающий эффект. При эластичных кривых спроса и предложения, что часто наблюдается в долгосрочном периоде, такой налог может приводить к существенному снижению объема производства в тех отраслях, где он применяется, и как следствие к потерям в общественном благосостоянии. Правда, данное обстоятельство в меньшей степени относится к минимальному налогу на валовую выручку, чем распространяющемуся на всех плательщиков в данной отрасли. Но при неправильной оценке доходности определенного вида деятельности (или при недооценке зависимости доходности от локализации бизнеса) может оказаться, что он применяется к большинству предприятий в этой сфере, и тогда искажения могут оказаться существенными.

Альтернативно, в некоторых странах (например, в Сьерра-Леоне) принято устанавливать вменение на основе валовой выручки как оспоримое. Хотя эта альтернатива разрешает часть проблем налога от валовой выручки, остальные проблемы этого налога сохраняются.

Б. Процент от активов.

Некоторые страны, в том числе Аргентина, Колумбия, Мексика и Венесуэла, применяют минимальные налоги на основе фиксированного процента от активов предприятия. В Боливии такой налог в течение некоторого времени замещал налог на доход корпораций и представлял собой исключительное вменение. База налога варьируется от валовых активов (Аргентина) до чистых активов, т.е. активов за вычетом задолженности (Колумбия), с мексиканским налогом, занимающим промежуточное положение, при котором часть задолженностей вычитаема. Экономические основания для налога на

активы в том, что инвесторы могут ожидать *ex ante* получения определенной нормы доходности на свои активы. Конечно, такое обложение можно рассматривать как несправедливое, поскольку доходность *ex post* не совпадает с ожидаемой, причем несовпадение не всегда обусловлено действиями инвесторов. Такие расхождения могут значительно варьироваться между видами деятельности. Более того, минимальный налог на активы может дестимулировать рискованные инвестиции при обстоятельствах, когда он не допускает для плательщика преимущества переноса убытков, возникших в результате инвестирования. Наконец, и ожидаемая доходность может сильно различаться в различных отраслях, например в силу различий в рискованности предпринимательства.

В России рассматривалась возможность введения минимального налога на базе процента от активов для банков и страховых организаций. «Сумма налога для банков определяется как наибольшая из следующих величин:

- 1) сумма налога, исчисленная в общем порядке...;
- 2) сумма в размере 1 процента от стоимости активов банка по состоянию на начало налогового периода, скорректированная на прирост (снижение) стоимости этих активов за налоговый период...

Сумма налога для страховщиков определяется как наибольшая из следующих величин:

- 1) сумма налога, исчисленная в общем порядке...;
- 2) сумма в размере 2 процента от общей суммы страховых взносов (включая средства, полученные в перестрахование), полученных в налоговом периоде.» (см. проект Налогового кодекса, внесенного в Государственную Думу Правительством летом 1997 г., ст.565 (2), ст.566 (2)) (распоряжение Председателя Правительства РФ №ВЧ-П22-П13/265 от 7 июня 1997 года). В находящемся в настоящее время на рассмотре-

нии в Государственной думе проекте части II Налогового Кодекса эти положения отсутствуют.

Для оценки того, имеет ли смысл вводить налог на активы и как такой налог следует устанавливать, необходимо определить цель, которой хотят достичь с помощью такого налога. Налог на активы оправдан как постоянная часть налоговой системы только тогда, когда он помогает решить те проблемы с администрированием налога на доход, с которыми трудно иметь дело непосредственно.

Например, налог на активы мог бы быть полезен как косвенный способ решения проблемы трансфертного ценообразования. Допустим, что налоговая администрация находит трудным управлять трансфертным ценообразованием непосредственно и что компании, в частности международные, используя трансфертное ценообразование, значительно снижают налоговую базу. Налог на активы позволяет получать доходы независимо от заявленных трансфертных цен. Но такая стратегия работает только в случае, когда резидентная компания, облагаемая налогом на активы, имеет значительные активы в стране. Часто проблема в случаях с трансфертным ценообразованием заключается в наличии нематериальных активов, стоимость которых не учитывается на балансе отечественного дочернего предприятия. Вопрос также в том, следует ли решать узкую проблему трансфертного ценообразования таким широким способом.

В дополнение к проблеме трансфертного ценообразования, поступления налога на доход могут снижаться и из-за распространенного занижения дохода в отчетности и других форм уклонения от налогообложения. В этом случае налог на активы может помочь, если те же условия, которые порождают уклонение от налога на доход, не вызовут уклонения и от налога на активы. Например, если главная проблема в корруп-

пированности налоговых инспекторов, введение налога на активы скорее всего не в полной мере исправит положение.

Наконец, налог на активы может использоваться с целью решения проблемы со временем возникновения обязательств по налогу на доход. При обычной предпосылке, что в долгосрочном периоде владельцы богатства должны ожидать получения, по крайней мере, безрисковой нормы доходности на свое богатство, налог на активы — приемлемое приближение для *ex ante* экономического дохода, в то время как правила бухгалтерского учета могут приводить к отсрочке этого дохода.

Несмотря на теоретические основания, этот аргумент имеет два основных изъяна: (1) налог влечет обложение дохода *ex ante*, в то время как справедливость требует облагать доход *ex post*, и (2) он зависит от достоверной оценки богатства налогоплательщика. Более того, этот аргумент может оправдывать налоговую базу в виде чистых, но не валовых активов²³.

1.2.2.3. Налогообложение малого бизнеса с учетом отраслевых особенностей

Минимальные налоги на базе оборота или активов могут применяться ко всем налогоплательщикам, включая большие компании. В различных странах для целей налогообложения малого бизнеса применялось множество вмененных методов, специально приспособленных с учетом особенностей отдельных отраслей.

А. Фиксированная сумма в зависимости от вида профессии или специальности.

Некоторые страны применяют минимальный налог на основе профессии или занятия индивидуума (см. *Thuronyi, 1996*,

²³ Налогообложение валовых активов предполагает включение задолженности в базу налогообложения.

р.422). Поскольку такое налогообложение может привести к явной несправедливости по отношению к некоторым налогоплательщикам, при высоких значениях сумм налога, вменяемые суммы должны устанавливаться на относительно низком уровне. В силу этого они неэффективны при обложении специалистов с высоким доходом. В самом деле, если вмененный доход существенно увеличивает налоговые поступления, это означает, что есть серьезные несовершенства в регулярном налогообложении. Однако в тех случаях, когда устранение этих несовершенств требует высоких издержек, увеличение поступлений за счет установления минимального налога на основе системы вменения можно рассматривать как лучшую из альтернатив. Несколько усовершенствованная возможность налогообложения с фиксированными платежами заключается в разделении налогоплательщиков в каждой рассматриваемой отрасли на два или три класса на основе оборота с фиксированным налогом внутри каждой группы или на основе типа и количества капитального оборудования, используемого в бизнесе. Если вменение применяется как исключительный, а не как минимальный налог, важно определить потолок оборота, при превышении которого применяется общепринятый режим налогообложения.

Б. Метод контракта.

Метод контракта (*forfait*) некоторое время широко использовался во Франции, хотя позднее его значение уменьшилось. Налогоплательщики подлежат обложению по этой системе, если их годовой оборот ниже определенной величины. Контрактные методы отличаются от других методов вменения в том, что их применение основано на предварительном соглашении между налогоплательщиком и налоговыми властями по установлению налоговых обязательств относительно оцененного, а не фактического дохода. Методика определения нало-

гооблагаемого дохода для целей forfait налоговыми инспекторами устанавливается административными инструкциями и постановлениями.

Для применения forfait налогоплательщик представляет налоговым органам, по итогам прошедшего года, информацию о закупках, продажах, стоимости запасов, численности занятых и сумме выплаченной заработной платы и некоторых других характеристиках налогоплательщика. На основе этой информации затем рассчитывается forfait, то есть оценка нормального дохода с учетом специфики отрасли. Эта оценка становится предметом соглашения с налогоплательщиком и применяется два года, предшествующий и текущий. Налогоплательщик может выбрать обычный учет дохода взамен метода forfait, но в этом случае использование обычного метода лимитировано тремя годами.

Подобный подход применяется в некоторых других странах. В Бельгии налоговые власти могут заключить соглашение с налогоплательщиком о вмененном налогообложении, которое сохраняет действие в течение последующих трех лет. Применение метода ограничено налогоплательщиками, не способными вести надлежащий учет.

Методы оценки для определения сумм forfait основаны на статистическом анализе и на детальной классификации отраслей, что требует большого объема сложной работы. Применение контрактных методов требует высокой квалификации налоговых инспекторов и действенного контроля вышестоящих органов за их деятельностью.

В силу этих причин контрактный метод может быть неприемлемым для многих стран, и введению такой схемы должно предшествовать тщательное изучение вопроса. Мы считаем, что на современном этапе в России невозможно обеспечить условия для применения контрактного метода.

В. Методы, основанные на обороте.

Некоторые страны облагают налогом отдельные виды дохода или доход от конкретных видов деятельности на базе оборота с вмененными вычетами, основанными на пропорциях, распространенных в отрасли или для данного типа дохода. Например, во Франции для дохода от аренды недвижимости в городе взамен вычетов на амортизацию, страхование и управление позволены вычеты, составляющие определенный процент от валовой выручки, причем остальные расходы вычитаются в фактическом размере.

Этот метод корректнее метода валовой выручки, но для его применения требуются большие затраты на исследования. Применение этого метода целесообразно только для малого бизнеса, так как разнообразие видов деятельности в крупных фирмах может привести не к упрощению, а к усложнению учета в результате его использования.

Г. Руководства по стандартному налогообложению (Standard Assessment Guides.).

Налогообложение «по стандарту» (например, tachshivim, использовавшийся в Израиле, впоследствии замененный tadrihim) и аналогичные ему методы используются в нескольких странах (кроме Израиля подобные методы используют Испания и Турция). Это в чистом виде вмененные, рассчитанные на основании косвенных признаков налоги. Вмененный доход устанавливается в зависимости от вида деятельности малого предприятия и от наличия в его распоряжении необходимых для деятельности факторов, которые трудно скрыть при проверке (число посадочных мест в ресторане, кресел в парикмахерской и так далее). Tachshiv включает элементы соглашения между налогоплательщиками и налоговыми властями, но соглашение о tachshiv вообще (о котором

договариваются с представителями отрасли), а не его применении к конкретному плательщику.

Использование методов наподобие *tachshiv* может быть эффективно при налогообложении малого бизнеса в определенных отраслях, но для его применения требуется значительный объем предварительных исследований. Необходимо выделить те факторы, которые определяют нормальный доход в конкретных отраслях, а также определить коэффициенты для каждого фактора. Применение этого метода может быть целесообразным для тех видов деятельности, где возможно определить доход по внешним признакам и нецелесообразным для других. При налогообложении по стандарту могут возникнуть проблемы в случаях неопределенности в законодательных актах, регламентирующих его применение. Дело в том, что детали его применения не могут содержаться в законе, их необходимо определять применительно к условиям деятельности и местным условиям на основе эмпирических исследований.

Существуют и другие проблемы с его использованием (см. *Bulutoglu, p. 259*). Во-первых, поскольку налог применяется к плательщикам, которые не ведут адекватного учета, те из них, у кого доход превышает средний для данного вида деятельности, могут умышленно не вести записей, достаточных для налогообложения на основе деклараций, попадая таким образом под вмененное налогообложение. Чтобы разрешить эту проблему, налогоплательщики, к которым применимо налогообложение «по стандарту», должны быть установлены на основе точного критерия. Например, таким критерием может служить валовой оборот; удобно в данном случае применять ту же величину оборота, которая является максимальной, позволяющей предприятию выбирать, быть ли ему плательщиком НДС (или критерии, позволяющих выделить особые группы плательщиков других налогов, например, подоходного). Важ-

ным вопросом при введении налогообложения «по стандарту» является вопрос, вводится ли оно как обязательное или по выбору плательщика. С точки зрения V. Thuronyi, «предпочтительным решением является установление обязательного налогообложения по стандарту для плательщиков с оборотом ниже порогового значения, но с разрешением налогоплательщику сделать неотменяемый выбор об использовании вместо него нормальных правил учета» (см. *Thuronyi, p.425*).

Еще одна проблема, связанная с использованием подобных налогов, заключается в том, что «опора на определенные факторы при оценке дохода может приводить к трансформации налогообложения в налогообложение этих факторов, а не к общему подоходному налогообложению, таким образом, внося искажения в оптимальное использование факторов в производстве и в другие предпринимательские решения» (см. *Bulutoglu, p. 259*). Это соображение можно в значительной степени отнести практически ко всем вмененным методам. В меньшей степени оно относится к таким налогам, как налог на потоки наличности²⁴.

Д. Налогообложение сельского хозяйства.

Во многих странах доход от сельского хозяйства облагается на вмененной основе, если облагается вообще. Обычным подходом является вменение дохода на основе площади и качества земли. Оценивается нормальный доход, который может быть получен при данной производительности этого типа земли, средних издержек производства и цены продукции. При неурожае в регионе возможно освобождение. Определенная деятельность может исключаться из вмененного налогообло-

²⁴ В данной главе он рассмотрен в разделе "Упрощенные системы налогообложения".

жения, а крупные предприятия могут облагаться на базе фактического дохода.

Например, во Франции фермеры с оборотом до 500000 франков подлежат налогообложению на вмененной основе. Налогооблагаемый доход от сельскохозяйственной деятельности определяется в соответствии с (1) площадью земли, которая возделывается или может возделываться, (2) типом культуры и (3) регионом. Для каждого региона средняя прибыль от каждого вида сельскохозяйственных культур ежегодно определяется комитетом, состоящим из представителей налоговой администрации и фермеров. Если природные бедствия приводят к потерям урожая в регионе, то к индивидуальным фермерам, которые пострадали от бедствия, может применяться снижение налога.

*1.3. Опыт различных стран в подходе к налогообложению малого бизнеса*²⁵

Единой теории налогообложения малого бизнеса не существует. В различных странах при использовании особых режимов налогообложения преследуются различные цели. Также различны обстоятельства, сопутствующие такому налогообложению — в разных странах различны традиции уплаты налогов, различна налоговая и юридическая грамотность налогоплательщиков, различаются возможности контроля и принуждения со стороны налоговых администраций, различна степень коррумпированности властей. Все это определяет многообразие подходов к налогообложению малого бизнеса. По этой причине раздел 1.2. данной главы, наряду с описанием

²⁵ Данный раздел подготовлен с использованием материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России.

возможных упрощенных и вмененных систем, содержит и примеры их применения. В данной главе мы рассмотрим дополнительно те особенности налогообложения малого бизнеса в различных странах, которые не были отражены в предыдущих главах.

В развитых странах с достаточно давними налоговыми традициями основной целью смягчения налогового режима для малых предприятий является устранение налоговой дискриминации, которая проявляется главным образом в двух направлениях. Во-первых, издержки законопослушания для малого предприятия с большой вероятностью выше, чем для крупного, поскольку документация и информация, необходимая для налогового декларирования, в любом случае собирается и хранится крупными предприятиями для собственных целей. Во-вторых, можно предположить, что при равных ставках налогообложения эффективная ставка налогообложения дохода для малого предприятия будет больше (в отсутствие специальных льгот), поскольку возможности использования разрешенных для налогового вычета расходов (например, амортизации) у малых предприятий меньше (см. *Messere, p.136*). В таких случаях применяются пониженные налоговые ставки или дополнительные возможности начисления амортизации от ускоренной амортизации до свободного списания. Пониженные ставки для предприятий, имеющих прибыль ниже пороговой или относящихся к малому и среднему предпринимательству, применяются в Бельгии, Канаде, Финляндии, Японии, Люксембурге и Великобритании. Швейцария использует прогрессивное налогообложение дохода корпораций. В Канаде контролируемые канадцами частные корпорации получают налоговую скидку, которая уменьшает федеральный налог на доходы на 16%, если годовой налогооблагаемый доход фирмы от деятельности не превышает \$200000.

В ряде развитых стран традиционно применяется особый режим налогообложения малого бизнеса. Во Франции для предприятий с совокупным годовым оборотом, не превышающим определенного порога (3,5 млн. фр. для предприятий, продающих товары, и 1 млн. фр. для предприятий, оказывающих услуги) применяется контрактный налог, или *forfait*, описанный выше в разделе 1.2.2.3. пункт Б настоящей главы.

В Израиле, как указывалось, применялся налог, основанный на вменении по косвенным признакам, *tachshiv* (см. раздел 1.2.2.3. пункт Г настоящей главы).

В ряде случаев основной целью вмененного налогообложения является уменьшение возможности ухода от налогообложения. В таких случаях вводятся минимальные налоги, часто наряду с льготным или упрощенным налогообложением малого бизнеса. Например, Италия применяет минимальный вмененный налог, дифференцированный по видам деятельности.

В развивающихся странах у малых предприятий и у налоговых органов существуют дополнительные проблемы, в частности связанные с меньшей правовой грамотностью и со слабостью налоговой администрации. В этом случае использование малым предпринимательством обычных декларативных систем учета порождает столь значительные издержки законопослушания, что стимулирует уход фирм в теневую деятельность. В этих случаях разумное использование вмененных методов «может расширить налоговую базу за счет увеличения количества налогоплательщиков их платежей и может уменьшить уклонение от налогообложения — все это при относительно низких административных издержках» (см. *Bulutoglu, p. 258*). В тех случаях, когда существует опасность произвола налоговых властей, устанавливается право выбора

между вмененным налогообложением и традиционной системой уплаты налогов.

В Чили налогоплательщик, чья выручка не превышает 3,000 налоговых единиц²⁶ в год (в среднем за последние 3 года), имеет право выбрать специальный режим. По специальному режиму распределенный доход облагается налогом при распределении, а удержанный доход по прекращении деятельности или по окончании специального режима. Доход, накопленный или фактически полученный, считается частью акционерного капитала, пока он не изъят или не распределен. Изъятые или распределенные доходы облагаются налогом FCT (First Category Tax, налог на доходы корпораций в Чили) на уровне предприятия, при налогообложении этих доходов должны уплачиваться авансовые платежи. Мелкие торговцы, ведущие деятельность на улицах, платят фиксированный налог ежегодно (половину месячной налоговой единицы) вместе с муниципальной платой за лицензию. Продавцы газет облагаются ежегодным налогом, равным 0,5% их продаж.

Бразилия применяет систему налогообложения малых предприятий с валовым доходом в качестве налоговой базы и дифференцированными в зависимости от годового валового дохода ставками. Ставки налога изменяются от 3% до 7% валового дохода предприятия. Критерием признания предприятия малым (или микро-) является также валовой доход. А именно, доход микропредприятия в календарном году не должен превышать 120 000 реалов, а малого предприятия — 720 000 реалов.

²⁶ Налоговая единица в Чили - некоторая величина в денежном выражении, регулярно индексируемая и применяемая для целей налогообложения.

При этом индивидуальное предприятие, оказывающее услуги (например, мойка машин), может не регистрироваться в Главном кадастровом управлении налогоплательщиков и иметь статус неформального предприятия.

Ограничения для признания предприятий малыми или микро-, помимо дохода включают в себя форму собственности, вид деятельности (не разрешается налогообложение по системе малых предприятий для кредитно-финансовых, страховых, арендных, инвестиционных, охранных; предприятий, производящих операции с ценными бумагами, валютой, недвижимостью), участие в уставном капитале данного предприятия определенных лиц (иностранные граждане и юридические лица, предприятия с участием госучреждения), участие самого предприятия в уставном капитале других юридических лиц, в осуществлении экспортно-импортных сделок, вид оказываемых услуг (недопустимо в системе оказания услуг маклера, певца, торгового представителя, автора, предпринимателя, режиссёра театра, композитора, балетмейстера, терапевта, дантиста, медицинской сестры, ветеринара, инженера, архитектора, физика, химика, экономиста, бухгалтера, аудитора, статиста, администратора, программиста, адвоката, психолога, преподавателя, журналиста, публициста и др.), наличие дебиторской задолженности по обязательным платежам, социальному страхованию, превышение совокупного дохода владельца от данного предприятия и участия в других предприятиях определенного предела.

Предприятие имеет право выбрать общепринятую норму налогообложения, то есть налогообложение по системе для малых предприятий не является обязательным.

Важным аспектом налогообложения малого бизнеса является критерий признания предприятия малым²⁷. Общих принципов определения такого критерия не существует и они широко варьируются между странами. Иногда в качестве критерия используется численность работников предприятия (в Дании до 10 человек, в Ирландии — до 50 человек для малого бизнеса, до 250 для среднего). Распространенным критерием является совокупный годовой оборот предприятия (во Франции в пределах 3,5 млн. франков для фирм, реализующих товары, и в пределах 1 млн. для производителей услуг, в Испании до 500 млн. песет). В Италии определяется доход предприятия, который не должен превышать 360 млн. лир для предприятий в сфере услуг и 1 млрд. лир для остальных фирм. В ряде случаев критерии более сложные. Так, в Бельгии и Великобритании предприятие, имеющее право на признание малым, должно одновременно удовлетворять ограничениям на численность занятых, совокупный годовой оборот и валюту баланса (в Бельгии эти величины не должны превышать соответственно 100, 145 млн. бельгийских франков и 70 млн. бельгийских франков; в Великобритании — 250, 11,2 млн. фунтов стерлингов и 5,6 млн. фунтов стерлингов). В некоторых странах предприятие должно для признания малым удовлетворять одному из сложных критериев. В Люксембурге малые предприятия должны иметь оборотный капитал, не превышающий 500000 люксембургских франков и годовой оборот в пределах 2 млн. или прибыль в пределах 60000 люксембургских франков. Для средних предприятий ограничения устанавливаются

²⁷ Данный фрагмент подготовлен с использованием материалов Gina Brosius "Small Business Taxes in OECD Countries" (*June 23, 1999*), источником которых является "OECD. Taxation and Small Businesses". OECD: Paris, 1994.

на те же показатели, что и в Бельгии и Великобритании, но в Люксембурге пороговыми значениями служат 50 человек для штата, 88 млн. люксембургских франков для оборота и 44 миллиона люксембургских франков для валюты баланса.

2. Предложения по налогообложению малого бизнеса в Российской Федерации

В России, помимо общих для всех стран причин необходимости развития малого предпринимательства, существует еще одна, представляющаяся нам немаловажной. От Советской системы были унаследованы крупные, с большим числом занятых, и при этом малоэффективные, а зачастую просто убыточные в рыночных условиях, предприятия. Во многих случаях они строились в местности, где отсутствовало иное производство, и работники этих предприятий не имеют альтернативных возможностей для занятости в своем регионе. Если принять во внимание, что миграция населения в России осложнена по целому ряду причин (отсутствие развитого рынка жилья, недостаточное предложение жилья в большинстве городов, сохраняющиеся в ряде регионов административные ограничения миграции, недостаточное для покрытия издержек переселения благосостояние населения и пр.), то становится ясным, что социальные проблемы в случае быстрой ликвидации неэффективных градообразующих предприятий могут принять катастрофический характер.

В ряде случаев, например, для решения проблемы северных территорий, принимаются меры по государственной поддержке переселения части населения. Однако переселение не может служить общим решением в сложившейся ситуации. Проблема могла бы быть решена путем создания альтернативных рабочих мест в трудоизбыточных регионах, в том числе и с помощью развития малого предпринимательства. Но создание условий

для развития нового производства в значительной степени зависит от местных и региональных властей. Следует учесть, что напряженная социальная обстановка в регионе может давать властям этого региона дополнительные аргументы в ходе переговоров с центральным правительством относительно трансфертов, бюджетных ссуд и отсрочек по их погашению, средств, получаемых по взаимным расчетам, очередности поступления платежей от федерального правительства и федеральных фондов. Кроме того, напряженная обстановка в регионе или местности иногда позволяет определенным политическим течениям рассчитывать на поддержку со стороны населения на выборах, несмотря на то что под их руководством проблемы не решались, а только усугублялись. В силу этого обстоятельства заинтересованность в развитии малого бизнеса может быть несколько снижена. Уровень содействия предпринимательским инициативам зависит также от степени развития коррупции и организованной преступности в регионе.

Малое предпринимательство может оказаться жизнеспособным даже при таких обстоятельствах, если условия его существования будут гарантированы на федеральном уровне. Таким образом, мы считаем, что полномочия по ужесточению порядка налогообложения малого бизнеса региональных и местных властей в силу описанных выше обстоятельств должны быть ограничены, по крайней мере на современном этапе.²⁸

²⁸ Следует сделать оговорку, что данное рассуждение относится к тем предприятиям, которые мы далее в нашем тексте называем просто "малыми" в отличие от "особо малых" (см. раздел 2.1. настоящей главы). В последнем случае установление приемлемых условий налогообложения должно быть в интересах местных властей, поскольку позволяет охватить налогообложением те сферы деятельности, которые имеют более широкие в сравнении с остальными возможности для ухода в теневой бизнес.

В то же время, власти тех регионов, где заинтересованность в развитии малого предпринимательства высока, должны иметь возможность предоставить льготные, по сравнению с декларированными на федеральном уровне, условия. В то же время такая возможность не должна распространяться на правила признания предприятия малым, а только касаться базы и ставок налога.

Поэтому нам представляется недопустимым в этих условиях любое обязательное для плательщика применение упрощенных схем или вмененных методов при невозможности оспорить примененное к ним вменение, представив в качестве доказательства учет фактической базы налогообложения. Мы считаем, что любой налогоплательщик должен иметь право выбрать любой из более общих режимов налогообложения. То есть применение упрощенных или вмененных методов возможно только на добровольной основе. Разумеется, добровольность применения упрощенного налогообложения не подразумевает возможности многократно менять применяемую систему за короткий период времени. Следует определить срок, в течение которого фирма остается в той системе, которая была выбрана. Поскольку обратный переход к полному учету может осуществляться не только по желанию плательщика, но и в результате превышения критерия признания предприятия малым, наверное, нецелесообразно одновременно ограничивать возможность перехода на полный учет по выбору плательщика. Мы считаем, что имеет смысл предусмотреть ограничение на повторное применение упрощенной системы в течение определенного срока. А именно, если налогоплательщик применял упрощенную систему и перешел к полному учету, то повторно принять упрощенную форму налогообложения он имеет право только по прошествии трех-пяти лет по-

сле возвращения к общепринятому учету. И, наконец, нельзя менять систему учета в течение налогового периода.

Кроме того, разумеется, добровольность применения порядка, предусмотренного для малого предпринимательства, не исключает использования вмененного минимального налогообложения тех видов деятельности и в тех случаях, когда есть достаточные основания предполагать высокую рентабельность рассматриваемой деятельности и одновременно существенные возможности сокрытия выручки от учета или необоснованного завышения затрат. Для установления минимальных налогов в этом случае следует произвести эмпирические исследования и на их основании определить приемлемые базы вменения и ставки минимального налога, дифференцированные по видам деятельности.

Поскольку для малых предприятий не отменяется безусловное требование хранить первичную документацию, переход от упрощенной системы к общепринятому учету технически возможен. Более того, если налоговые органы установят, что предприятие существенно не удовлетворяет критерию малого и расхождения в налоговых обязательствах при общепринятой и упрощенной системе велики, они могут потребовать от предприятия восстановить стандартный учет с начала текущего налогового периода и рассчитать налоговые обязательства в соответствии с порядком, принятым для крупных и средних предприятий.

2.1. Классификация малых предприятий. Перечень видов предприятий, к которым особый режим не может применяться

Главные недостатки реализуемых в настоящее время идей в области вмененного дохода заключаются в излишне широкой сфере применения предлагаемой системы и в полной

непроработанности главного вопроса, заключающегося в том, как определить вмененный доход и соответствующий налог. Поэтому нам представляется целесообразным вводить систему налогообложения, основанную на вмененном²⁹ доходе, лишь в очень ограниченной сфере хозяйства, где действительно затруднено нормальное налогообложение — в некоторых видах бытовых услуг, общественного питания, возможно, в сфере мелкой розничной торговли. Внедрению системы должна предшествовать тщательная научная проработка вопроса, а также проведение серии экспериментов на территории отдельных регионов. Для более крупных предприятий, но, тем не менее, относящихся по действующему законодательству к сфере малого бизнеса, целесообразно предусмотреть серьезные упрощения порядка расчета и взимания действующих налогов, а какие-либо косвенные методы расчета их налоговых обязательств следует использовать лишь в исключительных случаях для предотвращения уклонения от налогообложения, определяя таким образом минимальный налог. Что касается налога на добавленную стоимость в сфере малого предпринимательства, представляется рациональным использование подхода, применяемого в развитых европейских странах и зафиксированного в проекте Налогового кодекса³⁰.

Мы предлагаем следующую схему налогообложения малого бизнеса в России. Прежде всего следует установить не оди-

²⁹ В данном разделе мы будем придерживаться уже сложившейся в России традиции, когда вмененным налогом называют только априорно устанавливаемый налог, оцененный на основе косвенных признаков.

³⁰ Такой подход заключается во введении величины минимального оборота, начиная с которого предприятие или физическое лицо становится плательщиком НДС. До достижения этой величины включение в режим НДС является правом налогоплательщика и может быть реализовано по его желанию.

наковый налоговый режим для всех малых предприятий, а выделить предпринимательство, относящееся к малому бизнесу и особо малому³¹. Существуют небольшие предприятия, которые могут и готовы вести учет, если не по общепринятому принципу, то по упрощенной системе. Например, предприятия, осуществляющие производство товаров, могут быть даже заинтересованы в осуществлении систематического учета. Во-первых, результаты учета используются ими при планировании дальнейшей деятельности. Во-вторых, при наличии нескольких совладельцев или наемного управляющего по результатам учета осуществляется отчет перед акционерами. Наконец, налоговая отчетность и определение налоговых обязательств по фактическим результатам позволяют варьировать эти обязательства в зависимости от конъюнктуры и прочих внешних для данного предприятия обстоятельств. В то же время существуют такие виды предпринимательской деятельности, в которых доход предпринимателя настолько мал, что издержки по ведению даже упрощенного учета сравнительно высоки, и которые одновременно позволяют легко скрывать доходы от налогообложения, так что издержки контроля со стороны налоговых органов могут превышать ожидаемый выигрыш в налоговых поступлениях в результате этого контроля

³¹ В отечественной литературе, посвященной налогообложению для таких предприятий иногда используется термин "микropредприятия". Возможно, он является более подходящим для обозначения этого понятия, но если вести речь о более широком понятии малого бизнеса или малого предпринимательства, словосочетания микropредпринимательство и микробизнес звучат менее приемлемо. Другой вариант терминологии, который выглядит вполне приемлемым, это разделение предприятий на малые и средние. Единственное возражение, которое можно против этого привести, это то, что средние предприятия в общепринятом смысле все же крупнее, чем те, для которых мы предполагаем вводить упрощенную систему.

(стандартным примером такой деятельности может служить торговля газетами с рук или с уличных лотков). Для первой группы, которую мы будем называть малыми предприятиями, предлагается введение упрощенного учета. Ко вторым можно применять чисто вмененные методы налогообложения по косвенным признакам.³²

А. Критерии признания налогоплательщика подлежащим налогообложению в соответствии с налоговым режимом для малого предпринимательства.

Прежде всего, ни к тем, ни к другим не следует относить предприятия, акционерами которых являются юридические лица, так как, имея возможность создавать дочерние предприятия, имеющие статус малых и определенные налоговые преимущества, крупные предприятия могут получить возможности снижения налоговых обязательств. Кроме того, можно просто разделить предприятие, не удовлетворяющее критериям, позволяющим получить статус малого предприятия, на несколько, каждое из которых является малым. Сложнее вопрос с правом малого предприятия иметь акции других предприятий. С одной стороны, наличие небольшого числа акций других предприятий, например инвестиционных фондов, может быть формой диверсификации активов и обеспечивать устойчивость предприятия при складывающейся неблагоприятной конъюнктуре. С другой стороны, отсутствие ограничений на владение акциями может приводить к злоупотреблениям, и, кроме того, в этом случае становится неработоспособным предлагаемый кри-

³² Право применения предприятием вмененного налогообложения по косвенным признакам связано с его правом выбирать, быть ли ему плательщиком НДС, а также с результатом этого выбора. Подробнее этот вопрос освещается ниже.

терий признания предприятия малым. По-видимому, на начальном этапе следует исключить возможность владения акциями других предприятий для самого предприятия, а для владельцев предприятия, следуя применяемой зарубежной практике, ввести ограничение на владение акциями других предприятий³³. По крайней мере, для особо малых предприятий такая мера выглядит разумной. Во всяком случае не должен предоставляться статус особо малого предприятию, владельцу которого принадлежат несколько предприятий. При предоставлении возможности пользоваться режимом для особо малых предприятий, это обстоятельство должно проверяться.

Конкретной формой ограничения на владение акциями других предприятий может быть ограничение по доле участия в уставном капитале или ограничение на суммарный доход от акций. Выбор конкретной формы ограничения следует в случае принятия предложений в целом производить после согласования с налоговыми органами и регистрационной палаты, у которых имеет смысл выяснить, какую из форм ограничения легче проверять, а также следует решить, не явится ли такая мера (то есть ограничение на владение акциями вообще) чересчур затратной. Иными словами, не превысят ли издержки контроля за ее выполнением выгоды от получения дополнительных доходов.

³³ Параметры ограничения нуждаются в тщательной проработке: с одной стороны, неразумно запрещать ведение упрощенного учета на собственном предприятии человеку, который получает доход от владения небольшим количеством акций таких предприятий, где его доля в акционерном капитале мала; но, с другой стороны нельзя допустить маскировки под малый бизнес крупного или среднего бизнеса путем формального разделения предприятий. Кроме того, отсутствие такого ограничения облегчает создание аффилированных посредников с целью налогового планирования.

Следует ограничить возможность упрощенного учета для предприятий, участвующих в международной торговле. Такое ограничение не противоречит мировой практике, например, в Бразилии предприятия, производящие операции, непосредственно связанные с импортом товаров или имеющие доход от продажи импортных товаров, превышающий 50% общего дохода, не имеют права на налогообложение для малых предприятий. Возможно, целесообразным является ограничение не на приобретение импортных товаров а на непосредственный импорт. То есть ограничение будет вступать в силу при приобретении не товаров, произведенных за рубежом, а товаров, приобретенных у иностранных поставщиков. Разумеется, возражения может вызвать распространение такого ограничения на экспортеров, но мы считаем, что в современной ситуации России контроль за доходами экспортеров затруднен, многие из них работают через аффилированных посредников, расположенных в налоговых убежищах, поэтому на данном этапе допускать для них возможность упрощенного налогообложения было бы преждевременно.

Мы считаем, что к особо малому может быть отнесено только предпринимательство в некоторых видах деятельности в том случае, когда индивидуум, товарищи или владельцы юридического лица имеют право не регистрироваться в качестве плательщиков НДС.³⁴ Ограничением в этом случае служит некоторая пороговая величина валового оборота предприятия. При этом следует решить, может ли предприятие, имеющее формальное право на признание особо малым, но при этом выбравшее статус облагаемого НДС лица, применять налогообложение

³⁴ См. отчет по теме "Проблемы совершенствования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации" данного специального проекта, раздел 11, пункт "Малые предприятия".

по косвенным признакам. С одной стороны, отказ им в такой возможности выглядит дискриминационным. С другой стороны, исчисление вмененного дохода отдельно для тех, кто предпочитает не платить НДС и тех, кто выбрал его уплату, хотя и не является невозможным в принципе, но привело бы к дополнительным издержкам. Нам кажется, что не следовало бы запрещать предприятию платить и налог на добавленную стоимость и вмененный налог, рассчитанный на общих основаниях (то есть для предприятий, не уплачивающих НДС). Но надо полагать, что наличие предприятий, которые выбирают одновременно статус плательщика НДС и налогообложение по косвенным признакам сигнализировало бы об изъянах в системе налогообложения малых предприятий, то есть либо излишней жесткости условий для предприятий, не включенных в режим НДС, либо чрезмерно мягких в отношении такого рода предприятий правилах расчета вмененного дохода.

Для определения критерия признания предприятия малым мы предлагаем два возможных варианта. Согласно первому варианту, распространенному в мировой практике, критерием должен служить валовой оборот предприятия, причем дифференцированный по видам деятельности. То есть в этом случае законодательно устанавливаются две границы валового оборота, нижняя из которых служит критерием права на признание особо малым, а верхняя малым предприятием.

Второй вариант предполагает, что малыми могут быть признаны предприятия, являющиеся плательщиками НДС, в зависимости от оборота по добавленной стоимости. То есть особо малыми, как и в первом случае признаются предприятия, валовой оборот которых не превосходит определенного (установленного законодательно) порогового значения, а малыми — предприятия, оборот по добавленной стоимости которых не выше установленного порогового значения. Такой кри-

терий для малых предприятий по нашему представлению лучше критерия валового оборота, поскольку ставит в равные условия виды деятельности, в которых различна добавленная стоимость на рубль произведенной продукции. Например, при индивидуальном пошиве дорогостоящих костюмов может быть относительно невелика выручка от реализации, но добавленная стоимость при этом окажется значительной, несмотря на более высокую стоимость используемых материалов.³⁵ В то же время небольшое предприятие по пошиву спортивной, детской или дешевой повседневной одежды основные затраты будет нести на расходные материалы, и добавленная стоимость в этой ситуации будет невелика. Если критерием признания предприятия малым будет выручка от реализации, то из этих двух предприятий первое с большей вероятностью будет удовлетворять указанному критерию, чем второе. В то же время с точки зрения обеспечения занятости второе предприятие можно считать заслуживающим поддержки. Возражением против такого критерия может послужить то обстоятельство, что относительно крупные предприятия в принципе могут занизить свой оборот по добавленной стоимости путем создания аффилированных посредников и удовлетворить таким образом критерию малого предприятия. Но, поскольку добавленная стоимость включает в себя заработную плату работников предприятия, действительно крупному предприятию с большим числом занятых или высокой заработной платой соответствовать ограничению все равно невозможно. А при наличии посредников, владельцы которых являются владельцами или

³⁵ Помимо более высоких затрат труда на единицу продукции и более высокой стоимости, в этом случае гораздо большее значение в сравнении с первым приобретает наличие известной торговой марки, репутация, даже местоположение предприятия.

совладельцами рассматриваемого предприятия мы, как уже упоминалось, считаем невозможным регистрировать его в качестве малого. Можно ввести и комбинированный критерий, при котором предприятие должно будет для признания его малым одновременно удовлетворять ограничениям по добавленной стоимости и по стоимости его активов.

Для того, чтобы не создавать дополнительной отчетности мы предлагаем на практике использовать стандартную форму отчетности по НДС с дополнительными колонкой и графой, в которых подсчитывается добавленная стоимость (см. Приложение к настоящей главе).

По изложенным выше соображениям установление критерия на основе оборота по добавленной стоимости в большей степени удовлетворяло бы требованиям справедливости налоговой системы. Однако опыта применения в точности такого критерия нам не удалось обнаружить³⁶. В то же время предлагаемая для малого бизнеса система налогообложения потоков денежных средств сама по себе является достаточно радикальным предложением. Одновременное внедрение двух неапробированных новшеств может привести к тому, что в случае выявления недостатков при практическом применении предлагаемого порядка налогообложения малого бизнеса возникнет неясность относительно основной причины расхождения фактического результата с желаемым. Поэтому мы считаем, что на данном этапе внедрения системы налогообложения малого бизнеса следует отдать предпочтение критерию на основе ва-

³⁶ В Люксембурге, как упоминалось в разделе 1.3., одним из критериев служит одновременное соответствие двум ограничениям: по прибыли и по валюте баланса. Ограничение по прибыли является по сути решающим те же проблемы, что и ограничение по добавленной стоимости, но требует учета большего числа факторов. Но существенной чертой принятой в Люксембурге системы является наличие второго ограничения.

ловой выручки. Более того, мы полагаем, что на начальном этапе верхняя граница налогооблагаемой выручки, позволяющей применять упрощенную систему налогообложения должна быть относительно низкой. В дальнейшем, когда будет накоплен опыт применения налога на потоки денежных средств в области налогообложения малого бизнеса и на основе этого опыта схема налогообложения будет отлажена, вернуться еще раз к вопросу о критерии. При такой последовательности внедрения налога изменения, касающиеся критерия применимости, можно произвести, во-первых, не меняя других разделов Налогового Кодекса, а во-вторых, не ухудшая положения налогоплательщиков.

Относительно величин валового оборота предприятия и оборота по добавленной стоимости и определения на основе их оценки критериев или величин налогов, нужно сделать следующее замечание. В действующей российской налоговой практике критерии применения того или иного метода или налоговые вычеты и изъятия обычно фиксируются либо в абсолютных единицах (указывается сумма в рублях, как, например, при определении шедул для подоходного налога), либо в кратном количестве размеров минимальной месячной оплаты труда (например, у малого предприятия, применяющего упрощенную систему налогообложения в соответствии с Федеральным законом РФ от 29 декабря 1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», совокупный размер валовой выручки не должен превышать 100000 МРОТ). Мы считаем, что оба способа имеют существенные недостатки. Первый в условиях высокой инфляции быстро перестает удовлетворять тем целям, для которых введен, так как реальная стоимость сумм, в которых выражен критерий, с течением времени существенно снижается. Второй плох тем, что привя-

зан к минимальной зарплате, величина которой определяется по другим принципам и преследует иные цели, чем налоговые константы. Мы считаем, что в Российских условиях приемлемым явилось бы использование в этом вопросе чилийского опыта³⁷, а именно введение специальной условной налоговой единицы, которая индексировалась бы в соответствии с темпом инфляции (или в соответствии с каким-либо другим дефлятором с широкой базой). Индексы в таком случае может публиковать Минфин на основании данных Госкомстата, и необходимость пересматривать налоговые единицы в Думе будет устранена. Но следует принять во внимание, что это вопрос существенно более широкий, относящийся к законодательству по всем налогам, и, что особенно усложняет ситуацию, не только к налогам.

Для целей квалификации предприятий как малых следует предусмотреть агрегирование валового оборота (или оборота по добавленной стоимости, если при дальнейшем совершенствовании системы налогообложения малого бизнеса этот вариант будет принят) для предприятий, принадлежащих одному и тому же лицу (или одним и тем же лицам). За предоставление ложных сведений при регистрации можно предусмотреть

³⁷ В Чили для расчета налоговых обязательств по ряду налогов установлена условная индексируемая налоговая единица (информация предоставлена группой консультантов под руководством Р Конрада). В качестве аналога можно рассматривать используемый в России для определения налоговых обязательств по ряду налогов, установленный законом размер минимальной месячной оплаты труда. Однако аналогия заведомо неполная, поскольку, во первых, данная величина не индексируется в соответствии с темпом инфляции, а эпизодически пересматривается, а во-вторых, она служит не только для целей налогообложения и ее пересмотр приводит к изменению не только налоговых обязательств, но и расходов бюджета и внебюджетных фондов, что и служит главной причиной ее редкого изменения.

наказание в виде штрафа в процентах от оборота по налогу всей группы предприятий. Эта мера позволит избежать таких злоупотреблений, как регистрация в качестве отдельных предприятий фактически отделений одного предприятия. Кроме того, юридические лица, отделившиеся при реорганизации предприятия, не могут претендовать на признание их малым предпринимательством.

При этом следует предусмотреть уплату части налога, отчисляемую регионам и местному бюджету, соответственно в бюджет того региона и тот местный бюджет, в котором ведется деятельность малого предприятия или его филиала. То есть предприятие с филиалами рассматривается как единое лицо для целей признания его малым предприятием, но после того, как оно было квалифицировано как малое, региональная часть налога должна уплачиваться тому же региону, которому платилась бы региональная часть налога на прибыль, а местным бюджетам должна быть выделена доля из той доли, которая причиталась бы федеральному бюджету с учетом потерь местного бюджета от освобождения малого предприятия от ряда местных налогов.

Б. Предприятия, не подлежащие налогообложению на условиях для малого предпринимательства.

Уже упоминалось, что ряд видов деятельности должен быть ограничен в праве применять упрощенную систему налогообложения. Помимо изложенных выше причин таких исключений можно добавить, что распространение каких-либо льгот, в том числе и права применять упрощенный режим) на сферы деятельности, в которых барьеры входа в отрасль высоки, может, с одной стороны, корректировать некоторые искажения, но с другой стороны, противоречит принципам социальной справедливости, поскольку даже в равных с прочими

условиях прибыль предпринимателей в таких отраслях превышает нормальную. Вопрос, какой из аргументов в данном случае является предпочтительным, чисто нормативный. Мы полагаем, что следующие предприятия не должны иметь право применять упрощенную систему налогообложения:

Предприятия, являющиеся плательщиками акцизов, предприятия и организации, осуществляющие лицензируемую деятельность, в том числе финансовую (в этом случае наличие юридических барьеров входа в отрасль приводит к получению прибыли, превышающей нормальную), предприятия и организации, производящие и реализующие драгоценные камни и драгоценные металлы, а также изделия из них, организации, осуществляющие доверительное управление имуществом, предприятия, осуществляющие деятельность в сфере внешней торговли, предприятия, в акционерном капитале которых участвуют другие юридические лица, предприятия, у которых велика доля участия в капитале других юридических лиц (последние три из перечисленных групп предприятий имеют больше возможностей в сравнении с другими уклоняться от налогообложения с использованием трансфертного ценообразования), предприятия игорного бизнеса.³⁸

В. Особо малое предпринимательство.

Для предприятий, которые выбирают не включение в режим налогообложения НДС, определять критерии отнесения к малому бизнесу на основе оборота по добавленной стоимости не представляется возможным. Такие предприятия, не имея права зачета уплаченного НДС, могут быть заинтересованы не

³⁸ Для такого рода предприятий не исключается применение вмененного налогообложения, но на иных условиях, чем для малых предприятий. Этой группе предприятий не должна предоставляться возможность выбора режима налогообложения.

отражать в учете одновременно выручку и часть издержек, за-
нижая тем самым и валовой оборот, и добавленную стоимость.
Однако право не участвовать в режиме НДС уже предполагает
ограничения в части оборота по реализации (например, в про-
екте Налогового Кодекса, внесенном в ГД 7 июня 1997 года
(См. ст. 426) предусмотрено ограничение в сумме
2500 минимальных размеров оплаты труда наряду с ограниче-
нием по средней численности до 15 человек. В проекте НК,
находящемся на рассмотрении в Государственной Думе, осво-
бождение предусмотрено только для индивидуальных пред-
принимателей, при ежеквартальной выручке в пределах
250000 руб. (См. ст. 219 проекта НК, внесенного в ГД
31.01.98г.)). Предприятия, удовлетворяющие этому ограниче-
нию и относящиеся к определенным видам деятельности (пе-
речень, мы полагаем, следует определить на стадии оконча-
тельного принятия и практического внедрения предлагаемой
системы, могут выбрать систему обычного учета, режим,
предусмотренный для малых предприятий или налогообложе-
ние на чисто вмененной основе. Верхний порог выручки от
реализации, имея которую предприятие может выбрать режим
вмененного налогообложения, целесообразно выбрать совпа-
дающим с порогом, ограничивающим возможность для пред-
приятия не быть плательщиком НДС.

Г. Исключения.

Должны существовать исключения из критерия признания
предприятия малым. Большие предприятия могут формально
удовлетворять критерию в течение начального периода функ-
ционирования при создании новой компании или в течение
периода реорганизации. Разрешение таким предприятиям
применять систему налогообложения, предназначенную для
малого бизнеса привело бы к потерям доходов бюджета. Целе-
сообразность введения дополнительных критериев (например,

по размеру активов) сомнительна из-за усложнения и возможных злоупотреблений (предприятие может не приобретать, а арендовать активы, и в этом случае удовлетворять и критерию размера активов). Мы полагаем, что лучше установить, какие типы создающегося предпринимательства не могут получить право на это преимущество. Однако даже в отсутствие ограничений потери доходов от таких предприятий носили бы временный характер, поэтому такой перечень не должен быть чрезмерно широким.

2.2. Предлагаемые режимы

2.2.1. База налогообложения для малых и особо малых предприятий

А. База налогообложения малого предпринимательства.

Базой налогообложения малых предприятий мы, в соответствии с теоретическими исследованиями, опираясь на накопленный опыт других государств, предлагаем считать поток денежных средств предприятия (cash-flow). В этом случае налог является заменой именно налогу на прибыль, то есть наиболее приближен к нему по базе обложения и создает меньшие искажения, чем другие виды упрощенного налогообложения. Кроме того, расчет базы налогообложения в этом случае можно осуществлять по упрощенной методике учета, без использования двойных проводок, на основании простых записей в журнале учета. Дополнительным преимуществом является то, что вся необходимая для общепринятого (полного, с двойной записью) учета первичная документация требуется и для расчета обязательств по налогу на поток денежных средств, а значит, ее хранение является безусловно обязательным и переход

к общей системе в случае желания плательщика или превышения критерия малого предпринимательства становится менее сложным, чем при других формах упрощенного налогообложения.

Из возможных вариантов налогов на потоки денежных средств мы предлагаем использовать налог на чистый поток реальных трансакций в денежном выражении³⁹, как наиболее простой для исчисления. В этом случае база налога представляет собой разницу выручки от реализации и стоимости используемых в производстве факторов. Следовательно, для определения базы налога чистый поток наличности (поступления денежных средств за вычетом платежей) уменьшается на суммы поступлений, не относящиеся к реализации (например, суммы полученных кредитов), и увеличиваются на суммы, уплаченные предприятием, но не являющиеся платежами за факторы (например, погашение кредита и выплата процентов). Однако при такой критерии и такой базе налога возможны злоупотребления следующего характера: приобретение под видом основных фондов дорогого оборудования или имущества, оформление вычета из налогооблагаемой базы, а затем его списание и продажа за наличные без оформления реализации, или продажа по сильно заниженной стоимости. Это позволит снизить базу налога на поток денежных средств и НДС, сохранять положение малого предприятия (налог на добавленную стоимость при этом уменьшается), уменьшить обязательства по подоходному налогу и социальным платежам. В то же время введение амортизации усложнит учет, а запрещение

³⁹ Для такого рода предприятий не исключается применение вмененного налогообложения, но на иных условиях, чем для малых предприятий. Этой группе предприятий не должна предоставляться возможность выбора режима налогообложения. См. раздел 1.2.1. п.А настоящей главы.

списания основных фондов приведет к искажениям. Одним из возможных выходов является определение срока, в течение которого имущество не может быть списано (кроме случаев надлежащими актами оформленной порчи или пропажи) и должно принадлежать предприятию. Срок, в течение которого имущество должно быть в наличии, определяется исходя из нормы амортизации для соответствующего амортизационного пула, установленной для целей определения базы налога на прибыль. В случае нарушения этого требования и обнаружения этого факта при проверке, стоимость отсутствующего имущества должна быть добавлена к выручке от реализации. Если же имущество было реализовано по заведомо заниженной стоимости, налоговый инспектор имеет право потребовать установить цену реализации в соответствии с рыночной стоимостью аналогичных активов с износом на дату реализации или равную той остаточной стоимости данного актива, которая была бы на дату реализации при общепринятой системе учета.

В случае применения налога на поток наличности особенно важным является вопрос о том, какие поступления денежных средств не включаются в базу налога и какие выплаты предприятия не подлежат вычету. Не следует включать в базу налога полученные кредиты. Не должны вычитаться процентные платежи. Следует предусмотреть для платежей за некоторые услуги (маркетинг, реклама, юридические услуги, консультационные, вообще услуги, предоставление которых трудно проконтролировать) порядок, аналогичный порядку для этих услуг при обложении налогом на прибыль⁴⁰. Не сле-

⁴⁰ Мы предлагаем принимать к вычету такие услуги только в том случае, когда они оказаны фирмами, имеющими налоговую историю и лицензию, получение и продление которой обусловлено своевременным исполнением налоговых обязательств и гарантией их исполнения в будущем или организационно-правовой формой предприятия, предусматривающей пол-

дует допускать вычет представительских расходов и ограничить вычет командировочных расходов.

Б. База налогообложения особо малого предпринимательства.

Мы предлагаем для особо малых предприятий, то есть не являющихся плательщиками НДС, считать базой налогообложения вмененный доход, оцененный по косвенным признакам.

В этом случае для розничных торговцев — неплательщиков НДС следует предусмотреть вмененный налог в виде фиксированного взноса (вменение по стандарту), который рассчитывается в зависимости от числа торговых точек, их местоположения, количества продавцов и характера продаваемой продукции (трудно предположить, что у продавцов, например, пива, доходность такая же, как и у газетного ларька). Данный перечень является примерным. Поскольку окончательное определение параметров налогообложения особо малого предпринимательства мы считаем необходимым оставить на усмотрение региональных и местных властей, они могут сократить число рассматриваемых параметров, руководствуясь соображениями сопоставления выгод от получения дополнительного дохода в свой бюджет и издержек по проверке соответствия предприятий конкретным параметрам.

В случае сферы услуг и производства товаров вменение по стандарту, определенному для вида деятельности, по-видимому, является наиболее подходящей схемой в применении к особо малому предпринимательству в России. Но в силу обширности территории и неравных условий для деятельности в различных регионах, жестко фиксировать единые правила в этом случае не только неразумно, но и невозможно. Основное,

ную ответственность. Подробнее об условиях ее получения - в разделе, посвященном налогообложению прибыли.

что требуется определить на федеральном уровне — это предусмотреть меры против возможных злоупотреблений.

При этом следует предусмотреть необходимость хранения первичной документации, несмотря на то что база налога определяется не на ее основе. Это важно как для проверки соответствия критерию признания предприятия особо малым, так и при проведении налоговыми инспекциями проверок оптовых и мелкооптовых торговых предприятий, в тех случаях, когда требуется перекрестная проверка. Кроме того, особо малые предприятия должны вести только заявленные виды деятельности, причем вменение следует осуществлять по каждому виду деятельности.

2.2.2. Ставки налога

В случае упрощенного налогообложения малого предпринимательства, то есть предприятий — плательщиков НДС с валовой выручкой (оборотом по НДС в альтернативном варианте) не превышающей заранее установленного предела (мы предлагаем 5 млн. руб.) ставка налога должна, по-видимому, совпадать со ставкой налога на прибыль, то есть 35%.⁴¹ Однако представляется возможным предоставить регионам право снижать ставку налога в пределах причитающейся им доли налога. В этой ситуации регионы, имеющие проблемы с занятостью и заинтересованные в создании рабочих мест могли бы поощрить малое предпринимательство.

Сложнее положение со ставками для особо малых предпринимателей. В случае вмененного налога с фиксированным взносом (налогообложения по стандарту для видов деятельно-

⁴¹. Речь идет о соответствии ставки нашим предложениям по налогу на прибыль. Действующая в настоящее время ставка налога на прибыль составляет 30%.

сти), право определения ставок в условиях России целесообразно предоставить региональным органам власти.

2.2.3. Сроки уплаты налога

Для малых предприятий предпочтительным является окончательный расчет за год с уплатой авансовых платежей ежеквартально. Расчет авансовых платежей осуществляется по результатам предшествующего года.

Сроки уплаты фиксированных вмененных платежей можно установить ежеквартальными с уплатой в начале квартала.

2.2.4. Порядок удержания налогов и платежей у источника с начисленной и выплаченной заработной платы

В тех случаях, когда малый предприниматель имеет наемных работников, с позиций горизонтальной справедливости, а также для того, чтобы налоговая система не порождала дополнительных искажений, необходимо, чтобы подоходный налог и платежи в пенсионный фонд и фонды социального страхования совпадали с платежами, которые были бы исчислены при таком же уровне заработной платы во всех других случаях. Поскольку указанные платежи представляют собой фиксированный процент от заработной платы, их расчет несложен, и издержки ведения учета не должны препятствовать установлению единого порядка для всех получающих заработную плату. Когда предприниматель подлежит налогообложению потока наличности, учет заработной платы в любом случае является необходимым, поскольку она подлежит вычету из налогооблагаемой базы. Те платежи в социальные фонды, которые относятся на себестоимость по правилам налогообложения прибыли при полном учете, в случае малого предприятия должны

также начисляться, перечисляться в бюджет или в соответствующие фонды и вычитаться из налогооблагаемой базы.

В случае налогообложения особо малых предприятий учет заработной платы и подача отчетности о заработной плате и платежах в социальные фонды может действительно увеличить издержки предпринимателя, однако эта мера представляется необходимой, поскольку работники являются плательщиками подоходного налога и потенциальными потребителями услуг пенсионного фонда и фонда обязательного медицинского страхования.

Для упрощения учета можно предусмотреть перечисление указанных платежей малыми и особо малыми предприятиями по фиксированной ставке без учета льгот и вычетов (точное определение базы подоходного налога требует квалифицированного бухгалтера), налог на которые будет затем возмещаться работникам при подаче декларации в налоговую инспекцию с индексацией на уровень инфляции. Однако подача деклараций всеми налогоплательщиками рассматривается нами как нежелательная. Нами предлагается введение плоской шкалы обложения подоходным налогом (см. отчет по налогообложению доходов физических лиц). Это существенно упрощает учет. Поэтому в случае принятия вносимых нами предложений по совершенствованию подоходного налогообложения физических лиц⁴², учет налогов и платежей в социальные фонды без особых проблем могут вести как малые, так и особо малые предприятия.

⁴² См. раздел 4.3. главы "Теоретические аспекты подоходного налогообложения" настоящей книги.

2.2.5. Порядок учета при налогообложении малых предприятий

Как уже упоминалось в параграфе 2.2.1.А одним из достоинств предлагаемой системы налогообложения малого бизнеса (налог на потоки наличности) является возможность вести учет без применения двойной проводки, по упрощенной методике. Предлагаемую для малого бизнеса методику учета⁴³ можно рассматривать как промежуточный метод налогообложения между чисто вмененными методами (например, основанными на валовом обороте или с фиксированными взносами, заменяющими налоги на доход, определенными в соответствии со стандартами, разработанными для предприятий с определенными видами и условиями деятельности) и методами, основанными на учете с двойными проводками и используемыми крупными предприятиями. Методы упрощенной бухгалтерии (с простой записью) используются теми налогоплательщиками, от которых не требуется вести бухгалтерский учет с двойной записью. К таким налогоплательщикам могут относиться организованные предприниматели с малыми объемами производства, для которых издержки ведения обычного учета высоки и которые в то же время готовы вести упрощенный учет. Таким образом, налогообложение малого бизнеса, основанное на упрощенном учете, должно рассматриваться как дополнение к вмененным методам, а не замена их.

⁴³ Предложения подготовлены с использованием рекомендаций и материалов рабочей группы программы Правительства США по содействию налоговой реформе в России.. *"Further Comments on Proposed Small Business Taxation Law"* by Robert Conrad and Joel McDonald, March 16, 1995.

Налогоплательщикам нужно позволить принимать систему учета по их выбору.⁴⁴ Для тех предприятий, которые удовлетворяют критерию отнесения к малому бизнесу, должны существовать две возможности: вести учет, используя методы двойной проводки, или применять упрощенную систему учета и отчетности, предназначенную для малого бизнеса. Налогоплательщикам, подлежащим системе вменения, но которые желают и могут применять общую или упрощенную системы учета, следует разрешить такую возможность.

Должна существовать ясная граница между учетом для малого бизнеса и переходом к методам двойной записи.⁴⁵ Не обязательно должна существовать преемственность учета при переходе от упрощенного учета малого бизнеса к учету с двойной проводкой и наоборот, во всяком случае она может оказаться неполной, особенно при переходе от упрощенного учета к общему. Налогоплательщикам нельзя позволять переносить налоговые убытки в результате учета для малого бизнеса на период после перехода к системе двойной проводки, независимо от того, происходит этот переход по требованию или по выбору. Кроме того, базис для капитальных активов, списанных в течение периода учета по режиму для малого бизнеса должен быть нулевым в момент перехода к режиму двойной записи. Платежи, не вычитаемые по системе для малого бизнеса, нельзя позволять вычесть после изменения. Наконец может иметься потребность в некоторых переходных

⁴⁴ Если они удовлетворяют критериям принадлежности к соответствующей группе плательщиков.

⁴⁵ Серьезная проблема возникает в силу того, что при налогообложении потока денежных средств используется кассовый метод учета, а при налогообложении прибыли крупных предприятий мы предлагаем использовать метод начислений. То есть методы перехода должны учитывать еще и это обстоятельство.

правилах, потому что некоторые доходы и затраты могут начисляться в течение последнего периода учета по правилам для малого бизнеса, а реализованы они будут после изменения. Например, в декабре могли быть осуществлены продажи или приобретены ресурсы, а деньги за них получены или уплачены в феврале следующего года после перехода налогоплательщика к другой системе. Правила необходимы, чтобы гарантировать совместимость в течение переходного периода.⁴⁶

Безусловный характер должно носить требование к плательщикам по сохранению документации. Упрощенный учет не освобождает налогоплательщика от обязанности хранить счета-фактуры, квитанции и учетную документацию, достаточную для проверки доходов и результатов. Наличие адекватной документации должно требоваться в качестве обязательного условия применения упрощенного учета.⁴⁷

Журнал учета должен иметь простую для заполнения форму, соответствующую утвержденному стандарту, но при этом обеспечивать всю необходимую для заполнения налоговой формы информацию. Пример варианта журнала представлен в Приложении.⁴⁸ Минимальная информация должна включать: дату сделки, краткое описание записи, номер документа (чтобы позволить проследить поступления)⁴⁹, поступления средств

⁴⁶ Ограничения для определенных статей могут требоваться или в течение переходного периода, или как часть стандарта для метода упрощенного учета. Примером может служить предоплата расходов.

⁴⁷ Неспособность хранить адекватную подтверждающую документацию может служить одним из оснований для налогообложения на вмененной основе.

⁴⁸ Для разработки окончательного стандарта журнала и налоговой формы требуются дополнительные консультации и анализ вариантов.

⁴⁹ Поступления можно объединить в одну группу. Например, стоимость продаж на 16 марта 98 г. может быть от ряда продаж. Итоговая сум-

(положительные записи) и денежные расходы (отрицательные записи). Итоговые и чистые потоки наличности можно вычислять периодически. Заметим, что должны быть зарегистрированы все сделки, облагаемы они налогом или нет. Проверка упрощается, если журнал полный.

Основным требованием к форме налоговой декларации также должна быть простота.

Пример налоговой формы приведен в Приложении к настоящей главе. Начальной записью может быть баланс из журнала (журнал должен сохраняться для первичной проверки). Чтобы получить налогооблагаемый доход, невычитаемые статьи добавляются к балансу (с кратким описанием), а необлагаемые вычитаются (снова с кратким описанием) из начального баланса. Затем вычисляется подлежащий уплате налог на доход и чистое налоговое обязательство, равное разности между налогом, подлежащим уплате, и стоимостью оцененных платежей.

И в налоговой форме, и в журнале должна содержаться и другая информация, в том числе наименование налогоплательщика, адрес, регистрационный номер налогоплательщика, коды, вид деятельности, а также должность, фамилия, имя, отчество лица, ответственного за составление формы.

2.3. Уровни власти, определяющие характеристики особых режимов налогообложения

В связи с вышеизложенными причинами мы считаем, что определение основных характеристик налогообложения для малого бизнеса должно осуществляться на федеральном уровне. В максимальной степени это соображение относится к

ма кассового аппарата или квитанций может быть затем внесена в документ №1.

упрощенной системе учета. Поскольку в этом случае облагаются налогом потоки денежных средств, то есть осуществляется общая для всех принимающих эту схему предприятий форма учета, нет никаких причин оставлять региональным или местным органам определение конкретных правил. На усмотрение региональных органов можно оставить только ставку налога в пределах той ее части, в которой он зачисляется в региональный бюджет.

Для вмененного налогообложения по стандарту нам кажется разумным предусмотреть решение общих вопросов на уровне федерации с детализацией на местном, а именно, подготовка на федеральном уровне модельных схем, из которых с учетом местных условий осуществляется выбор местными властями.

Особым вопросом является вопрос о том, в бюджет какого уровня власти перечисляются налоги на малое предпринимательство. В качестве предварительного варианта мы предполагаем, что предприятия, относящиеся к малым и применяющие упрощенную систему учета, должны платить налоги и в федеральный, и в региональный бюджеты в тех же пропорциях, которые предусмотрены для налога на прибыль. Налоги особо малого бизнеса, по-видимому, целесообразно зачислять в бюджеты регионов, поскольку именно регионы должны определять основные параметры налогообложения. Но при этом следует и в том и в другом случае выделять долю местному бюджету, которая компенсировала бы его потери от освобождения от местных налогов. Для малых предприятий это должна быть часть той доли, которая в случае обычной системы учета перечислялась бы федеральному бюджету. Но против такого подхода существуют серьезные возражения. Если налоги от малого предпринимательства будут зачисляться полностью в региональный и местный бюджеты, это может послужить серьезным стимулом для содействия развитию малого предпри-

нимательства в регионах. В то же время контроль со стороны федеральных властей за соблюдением правил регистрации предприятий в качестве малых может быть более эффективным, если часть налоговых поступлений будет перечисляться федеральному бюджету.

Заключение

Вопрос о налогообложении малого бизнеса приобрел особую актуальность в переходной экономике России. Наличие малоэффективных производств, снижение занятости, социальные и, как следствие, политические проблемы делают жизненно необходимым создание условий для деятельности в независимых от государства и крупного капитала сферах самостоятельной и инициативной, но не имеющей стартового капитала, части населения страны. Эта задача в сложившейся ситуации является не менее важной, чем извлечение дополнительных доходов бюджета. Создание простого и ясного налогового режима, сопровождающегося снижением издержек по ведению учета и предоставлению отчетности, а также налогового бремени, позволило бы разрешить ряд проблем, стоящих в настоящее время перед российским обществом. Между тем, предоставление возможности использовать особый режим для малого бизнеса следует рассматривать как льготу, которая не должна быть использована крупными предприятиями.

Предлагаемая система налогообложения включает выделение трех уровней налогоплательщиков. Первую группу составляет крупный бизнес, доход которого должен подлежать налогообложению на начисленной основе и определяться с применением стандартных методов бухгалтерского учета. Вторая группа включает в себя малое предпринимательство. Мы предусматриваем два возможных варианта критерия признания предприятия малым. Первый вариант предполагает

ограничение по валовому обороту предприятия (он не должен превышать законодательно установленной величины, желательно индексируемой в соответствии с инфляцией). Мы считаем, что по причинам, изложенным в разделе 2.1. пункте А, по крайней мере на начальном этапе использования предлагаемого порядка налогообложения малого бизнеса, следует использовать именно этот критерий. Предприятие, удовлетворяющее критерию, имеет право вместо налога на прибыль платить налог на потоки денежных средств (cash-flow tax), который рассчитывается вместе упрощенной системе. Третью группу составляют предприятия, которые мы условно назвали особо малыми, которые имеют оборот, позволяющий не входить в режим налогообложения НДС. Для этих предприятий должны применяться методы на основе вмененного дохода, оцененного по косвенным признакам. Перечень предлагаемых ограничений включает в себя ограничение на участие в капитале предприятия юридических лиц, ограничение на определенные виды деятельности, ограничение на участие в международной торговле. Такого характера ограничения существуют в различных странах, имея ряд различий, обусловленных спецификой каждой страны. Эти меры должны снизить возможность применения методов упрощенного учета теми налогоплательщиками, для которых они не предназначены.

Применение упрощенных методов предполагает добровольность для налогоплательщиков. То есть возможность применения упрощенных методов ограничена рядом критериев, но принятие системы налогообложения более высокого уровня, то есть предназначенной для категории более крупных налогоплательщиков, является правом каждого предприятия с единственным ограничением — изменение принятой системы не должно происходить слишком часто. Таким образом мы предлагаем использование для малого бизнеса формальных, исключительных

налогов, оспоримых в том смысле, что налогоплательщик имеет право использовать более общую систему учета.

Приложение

Форма отчета по налогу на добавленную стоимость с дополнительной графой расчета оборота по добавленной стоимости

№№	Показатели	Оборот	Ставка НДС в проц.	Сумма	Оборот без НДС
1	2	3	4	5	6*
1.	Сумма НДС по приобретенным (оприходованным) ценностям, отражаемая по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» (соответствующих субсчетов) - всего				
1а	...				
	в том числе: Стоимость товаров, приобретенных без НДС		20 16,46 10 8,97 по средней расчетной ставке		
2	...				
3	Стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), облагаемых НДС, ... — всего				
	в том числе:		20 16,46 10		

№№	Показатели	Оборот	Ставка НДС в проц.	Сумма	Оборот без НДС
	Стоимость товаров, реализованных без НДС		8,97 по средней расчетной ставке		
4	...				
5	...				
6	Сумма НДС за отчетный период, подлежащая: 1) уплате в бюджет 2) зачету или возмещению из бюджета ...				
7*	Добавленная стоимость предприятия за период				

* Данный пример формы отчета предлагается для расчета оборота по добавленной стоимости, который рассматривается в качестве альтернативного критерия признания предприятия малым.

**столбец 6 и строка 7 заполняются предприятиями, претендующими на право применять упрощенную схему налогообложения.

Журнал учета потоков денежных средств

Дата	Операция	Документ (если имеется)	Поступления	Расходы
16.03.98	Продажа товаров	1	100000,00	
16.03.98	Заработная плата	2		93000,0
26.03.98	Продажа товаров	3	350000,00	

31.03.98	Получен заем		500000,00	
07.04.98	Приобретены запасы	4		400000,00
23.04.98	Приобретено оборудование	5		150000,00
29.04.98	Платеж по займу	6		80000,00
17.05.98	Проданы товары	7	630000,00	
31.05.98	Заработная плата	8		140000,00
	Итого		1580000,00	723000,00
	Поток денежных средств		857000,00	

Налоговая декларация предприятий, применяющих упрощенную систему учета

№ п/п	Показатели	Сумма	Результат
1	Поток наличности согласно журналу учета		857 000.00
2	Включаются дополнительно в налогооблага- емый доход платежи по займу	80000.00	0
3	Всего включается дополнительно в налогооб- лагаемый доход		80 000.00
4	Вычет из налогооблагаемого дохода суммы полученного займа	500000.00	0
5	Всего вычеты из налогооблагаемого дохода		500 000.00
6	Налогооблагаемый доход: строка 1 + строка 3 – строка 5		437 000.00
7	Сумма налога: 30% от строки 6		131 100.00
8	Минус ранее оцененные платежи		94 000.00
9	Чистые налоговые обязательства		37 100.00

Библиография

1. Аткинсон Э.Б., Стиглиц Д.Э. «Лекции по экономической теории государственного сектора», М., «Аспект-Пресс», 1995
2. Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 года № 445-1 (в ред. Законов РФ от 24.06.92 № 3119-1, от 01.07.93 № 5304-1, от

- 20.07.93 № 5462-1; Указа Президента РФ от 24.12.93 № 2288)
3. Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. Законов РФ от 16.07.92 № 3317-1, от 22.12.92 № 4178-1, от 27.08.93 № 5672-1; Федеральных законов от 27.10.94 № 29-ФЗ, от 11.11.94 № 37-ФЗ, от 03.12.94 № 54-ФЗ, от 25.04.95 № 64-ФЗ, от 23.06.95 № 94-ФЗ, от 26.06.95 № 95-ФЗ, от 30.11.95 № 188-ФЗ, от 27.12.95 № 211-ФЗ, от 31.12.95 № 227-ФЗ, от 14.12.96 № 151-ФЗ, от 10.01.97 № 13-ФЗ, от 28.06.97 № 92-ФЗ, от 31.07.98 № 141-ФЗ, от 31.07.98 № 143-ФЗ, от 31.07.98 № 147-ФЗ, от 29.12.98 № 192-ФЗ, от 06.01.99 № 10-ФЗ, от 10.02.99 № 32-ФЗ, от 03.03.99 № 45-ФЗ)
 4. «Налоговый Кодекс Российской Федерации» (проект) (Часть II «Специальная часть») (внесен Правительством РФ в ГД ФС РФ 31.01.98) ст. 219, 600-619.
 5. Письмо Правительства Российской Федерации от 7 сентября 1998 г. № 4435п-П5
 6. Проект Налогового Кодекса, внесенного в Государственную Думу Правительством летом 1997 г. (распоряжение Председателя Правительства РФ №ВЧ-П22-П13/265 от 7 июня 1997 года), ст.565 (2), ст. 426, ст.566 (2), 578-584.
 7. Синельников С. Бюджетный кризис в России: 1985-1995 годы. М.: «Евразия», 1995.
 8. Синельников С., Анисимова Л., Баткибеков С., Медоев В., Резников К., Шкребела Е., «Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития», М., Евразия, 1998.
 9. Танзи В., де Ханчером М.К. Вопросы взимания налога, эффективности и справедливости при условно — расчетных методах подоходного налогообложения. Вашингтон: Меж-

- дународный Валютный Фонд, Управление по бюджетным вопросам, 17 авг. 1987.
10. Танзи В. Налогово-бюджетная политика и экономическая перестройка стран, переходящих к рыночному хозяйству. Вашингтон: Международный валютный фонд, март 1993.
 11. Танзи В. (ред.) Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993.
 12. Федеральный Закон РФ от 14 июня 1995 года № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»
 13. Федеральный закон РФ от 29 декабря 1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»
 14. Федеральный Закон РФ от 31 июля 1998 года № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» (в ред. Федерального закона от 31.03.99 № 63-ФЗ)
 15. Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. «Такс Аналитс», 1993.
 16. Brid R., Oldman O. Taxation in Developing Countries. Washington: IMF, 1990.
 17. Bulutoglu K., «Presumptive Taxation» in «Tax Policy Handbook», ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, p. 254-257.
 18. Cullis J., Jones Ph. «Public Finance and Public Choice», Oxford University Press, NY, 1998, 201, 203-205 pp..
 19. Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992.

20. Fiscalite et petites entreprises. Paris: Organisation de cooperation et de developpement economiques, 1994, 144p.
21. Gibbs L.B., Steuerle C.E. United States // World Tax Reform. A Progress Report. Washington: The Brookings Institution, 1988.
22. Gray C. Tax systems in the Reforming Socialist Economies of Europe. Working paper WPS 501. Washington: World Bank, 1990.
23. Kay J. Tax Policy: A Survey. The Economic Journal, 1990.
24. King M. Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital: A Comment // Journal of Public Economics, vol. 4, 1975, pp. 271-279.
25. Laure M. La taxe sur la valeur ajoutee. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1953, 134p.
26. Les impots en Europe 1998, Paris, Edition Dalloz, 1998
27. Messere K.C., »Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts«, IBFD Publication BV, Amsterdam, 1993, p.136.
28. Mintz J.; «The Corporation Tax: A Survey», Fiscal Studies, vol. 14, pp. 23-68.
29. Musgrave R., Warren N., Peacock R. Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan, 1957, 342p.
30. Musgrave R.A. The Theory of Public Finance, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.
31. Musgrave R., Musgrave P. Public Finance in Theory and Practice, fifth edition, 1989.
32. «Presumptive Taxation», IMF paper January 13, 1995.
33. Sinelnikov S., Anisimova L., Titov S. Fiscal Policy. The Gaidar Programme Lessons for Poland and Eastern Europe. Warsaw: Friedrich-Ebert-Stiftung, 1993, pp. 150-183.
34. Sinelnikov S., Reznikov K. Budget Crisis in Russia. Warsaw: CASE Research Foundation, 1995, 72p.

35. Shome P., Schutte C., «Cash-Flow Tax» in «Tax Policy Handbook», ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, p. 169-176.
36. Stiglitz J. The Corporation Tax // Journal of Public Economics 1976, pp. 303-311.
37. Stiglitz J. Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company, 1986, 697p.
38. Thuronyi V. «Presumptive Taxation» in «Tax Law Design and Drafting» edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996, pp.401-430.
39. Tanzi V. Public Finance in Developing Countries. 1991.
40. Tanzi V. (ed.) Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992.
41. «Tax Law Design and Drafting» edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996, pp 400-430/
42. «Tax Policy Handbook», ed. By Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995.

Глава 8

Налогообложение в сельском хозяйстве

1. Налогообложение сельского хозяйства в развитых странах

1.1. Общие положения

В развитых странах мира сельское хозяйство подлежит налогообложению наряду с другими секторами экономики. В то же время традиционно аграрному сектору предоставляются определенные налоговые льготы, а также особый режим налогообложения, связанный со специфическими особенностями производства: сезонностью, зависимостью от погодного фактора, преобладанием мелких семейных производителей.

Налоговая политика в сельском хозяйстве нацелена на решение разносторонних проблем и не является, как это иногда представляют, инструментом только субсидирования сектора. С помощью налогов могут стимулироваться или, наоборот, подавляться определенные виды деятельности (например, природоохранные мероприятия часто стимулируются налогами); налоги оказывают воздействие на структуру аграрного сектора (льготные налоги на земельные инвестиции, откорм скота и некоторые другие привели к концентрации сельхозпроизводства и притоку несельскохозяйственного капитала в откорм скота в США в 1970-е гг.). Сельское хозяйство чувствительно не только к самому уровню налогов, но и их комбинации. Фискальные цели налогообложения в сельском хозяйстве очень сильно зависят от того, применяются ли налоги к товару (ресурсу) с эластичным или неэластичным спросом. Так, земля имеет крайне неэластичный спрос, поэтому рост

земельных налогов сопровождается, как правило, ростом бюджетных поступлений, а обложение налогом применения минеральных удобрений приведет, скорее всего, к сокращению их применения.

Наконец, налоговая политика в аграрном секторе очень чувствительна к лоббированию. В развитых странах мира аграрные лобби имеют сильное влияние на свои правительства, поэтому налоговые льготы становятся и формой субсидирования аграрного сектора. При этом необходимо учитывать, что налоговые льготы сельскому хозяйству практически не рассматриваются как форма субсидий, искажающие мировую торговлю, и соответственно, исключены из Марракешских и Уругвайских соглашений ГАТТ (ВТО) по сельскому хозяйству.

Во всех странах эволюция системы налогообложения шла по пути упрощения, сокращения числа действующих налогов (их объединения), снижения уровня ставок и расширения налогооблагаемой базы. При этом более высокая степень налоговых льгот сохраняется в странах, где в структуре производства преобладают относительно мелкие производственные единицы. В США, где размеры ферм больше и эффективность производства выше, реформирование налогообложения идет по пути постепенной отмены некоторых льгот.

Помимо бюджетных налогов сельскохозяйственные производители наряду с другими экономическими субъектами платят социальные выплаты. Соотношение между налогами и социальными выплатами существенно различается по странам. Зависит это от государственной политики поддержки населения. Самая высокая доля социальных выплат в общей сумме налоговых платежей сельского хозяйства характерна для Франции (примерно 50% от общего размера выплат). Все страны ОЭСР можно разделить на три группы по структуре

налогов. В странах Центральной и Западной Европы (кроме средиземноморских стран) в структуре налогов большее значение имеют косвенные налоги. В средиземноморских странах (Франция, Италия) большее значение имеют социальные выплаты и налоги на потребление. В Северной Америке (в США и Канаде) - подоходный налог и налоги на имущество.

Действующие налоги существенным образом дифференцированы. Налоги должны платить все юридические и физические субъекты налогообложения, но подходы к субъектам налогообложения весьма различаются в зависимости от уровня получаемого дохода, возрастных характеристик, формы организации производства.

Налоги в сельском хозяйстве подразделяются на национальные и местные (региональные, общинные, коммунальные и пр.). При этом если налоги национального уровня в аграрном секторе единообразны, то местные налоги могут существенно различаться и определяются задачами данного региона, его специфическим географическим положением, состоянием местного бюджета. Поступления от национального налога, как правило, распределяется между национальным и местным уровнем, региональный или местный налоги остаются (практически полностью) соответственно в областном и местном бюджетах.

Система налогообложения сельского хозяйства развитых стран складывалась в основном в послевоенный период. В этот момент она принимала во внимание ряд очень важных характеристик отрасли послевоенного периода: довольно высокий удельный вес сектора в ВВП и в структуре занятости страны, необходимость поддержания и выравнивания доходов в сельском хозяйстве с другими отраслями экономики, обеспечение устойчивого снабжения населения продовольствием, преобладание мелких производственных единиц. Начиная с конца 80-

xx гг. практически во всех развитых странах прошли налоговые реформы, призванные адаптировать налоговое законодательство к современному уровню экономического развития этих стран. Они затронули и аграрный сектор. Так, в большинстве развитых странах были значительно снижены ставки налогообложения по прямым налогам. Высокие минимальные ставки подоходного налога, особенно в сельском хозяйстве, не стимулировали роста производства, либо поощряли теневой оборот. Снижение налоговых ставок увеличило налогооблагаемую базу и несколько повысило налоговое бремя сельского хозяйства.

Структура налогов, уплачиваемых сельским хозяйством развитых стран, показана в таблице 1.

Практически во всех странах подоходный налог (налог с доходов физических лиц) и корпоративный налог (налог на прибыль юридических лиц) относятся к национальным налогам. Прочие налоги могут относиться и к национальному, и к местному уровням: в значительной степени это определяется историческими факторами, традициями данной конкретной страны, состоянием местных бюджетов и объемом трансфертов, получаемых из центра, правом местных властей на законодательную инициативу. В США и Канаде аналогичные налоги существуют и на региональном и местном уровнях, хотя местные ставки существенно снижены по сравнению с федеральными ставками налогообложения. НДС также является национальным налогом в странах, которые его применяют; в США и Канаде, где аналогом НДС служит налог с продаж, он относится к местным налогам.

ТАБЛИЦА 1.

**Основные виды налогов в сельском хозяйстве
некоторых развитых стран**

Виды налогов	США	Франция	Италия	Великобр.	Германия
подходный налог	+	+	+	+	+
корпоративный налог	+	+	+	+	+
налог на имущество	-**	+	-	+	-**
земельный налог	-	+	.*	-	+
местные налоги (исключая земельный)	+	+	+	+	+***
НДС	-	+	+	+	+
налог с продаж	+	-	-	-	-
социальные выплаты	+	+	+	+	+

*- включен в подходный налог

** - включен земельный налог

*** - исключая промысловый

Источник: Составлено авторами по: Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. М., 1995; Налоги и налогообложение, под ред. Русановой И.Г. и Кашина В.А., М., Финансы. 1998; Налоговые системы зарубежных стран. Под ред. Иоффе И.Я., М., 1995

Во всех странах земельный налог является местным налогом, который полностью остается в региональном или местном бюджетах. Кроме того, существуют и специфические местные налоги, которые значительно варьируют по странам.

ТАБЛИЦА 2.

**Германия: Распределение поступлений от налогов между
центральным бюджетом, бюджетом земель
и местным бюджетом, в %**

	Федерации	землям	общинам
Подходный налог (15- 53%)	42,5	42,5	15,0
Корпоративный налог	50,0	50,0	
Земельный налог (0,6%)			100
Промысловый налог (5% и 0,2%)	~ 9	~ 9	~ 82
НДС	65	35	

Источник: Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. М., 1995

Например, в Германии к таким относится промысловый налог, его не платят фермеры, но платят предприятия, обслуживающие сельское хозяйство. Так же является местным и налог на доходы, действующий в Италии, или налог на профессию, который взимают во Франции.

Далее мы остановимся на характеристике отдельных видов налогов в сельском хозяйстве развитых стран и их специфике.

1.2. Подходный налог ⁵⁰

Порядок выплаты и ставки подходного налога устанавливаются на национальном уровне во всех странах. Тем не менее, согласно законодательству большинства стран, поступления от уплаты подходного налога могут распределяться в определенной пропорции между национальным бюджетом, региональными и местными бюджетами. Например, в Германии, из общей суммы подходного налога, полученного от сельского хозяйства, 42,5% поступает в федеральный бюджет, 42,5% - в

⁵⁰ к подходному налогу мы будем относить подходный налог с физических лиц.

бюджеты земель, 15% - в бюджет местных органов (общин) (Таблица 2).

Во всех странах налогооблагаемой базой для уплаты подоходного налога является чистый доход, полученный субъектом налогообложения за определенный период (как правило, календарный год, но может быть и фискальный год) независимо от того, кем является налогоплательщик: фермером, лицом свободной профессии, ремесленником, предпринимателем.

Различия в уплате налога наемным рабочим или индивидуальным предпринимателям заключается в том, что у первого ежемесячно удерживают налог непосредственно, а индивидуальный предприниматель платит в конце года по декларации.

Чистый доход определяется как доход, полученный от производственной деятельности за минусом расходов, связанных с этой производственной деятельностью. Этот порядок действует во всех развитых странах. Важно отметить, что в чистый доход включаются и государственные субсидии. Таким образом, источниками чистого дохода являются: а) все доходы фермера от производственной деятельности (и непроизводственной деятельности); б) государственные дотации и субсидии. В странах ЕС эти субсидии представляют собой сумму дотаций, поступающих от национальных правительств и из фонда ЕС.

Налог индексируется, то есть периодически пересматривается налогооблагаемый минимум и максимум. Поэтому база налогообложения может возрастать, однако принцип подхода к налогообложению остается прежним. Наконец, во всех странах существует (достаточно высокий) необлагаемый налогом минимум, который является вычетом из налогооблагаемой базы (В Германии, например, он составляет 12,1 тыс. марок в год; во Франции - 18,1 тыс. франков в год); он подлежит индексированию на рост цен.

ТАБЛИЦА 3

Ставки подоходного налога в некоторых развитых странах, в %

Страна	в экономике в среднем		в сельском хозяйстве	
	Миним.	Макс.	Миним.	Макс.
Великобритания	20	40	20	40
Германия	15	53	15	53
Италия	27	65	12	62
США	15	33 (28+5%)	15	33 (28+5%)
Франция	12	56,8	12	56,8

Источник: Мещерякова О.В. – Налоговые системы развитых стран мира. М., 1995; P.Colin – Fiscalite` pratique, Paris, 1994; Hancock, D. An introduction to taxation, London, 1995; Raffaelli L., Guida alle tasse, Roma 1984.

Из Таблицы 3 видно, что ставки подоходного налога в сельском хозяйстве не сильно отличаются от средних по экономике. Тем не менее, в ряде стран сельскому хозяйству предоставляются льготы по этому налогу. Так, во Франции государство активно использует его для проведения социальной политики (стимулирования семьи, оказания помощи малоимущим, и пр.). В сельском хозяйстве действует три режима налогообложения в зависимости от уровня дохода сельхозпроизводителей. Суть трех режимов сводится к предоставлению налоговых льгот мелким производителям с низким уровнем дохода:

- 1) в первую категорию налогоплательщиков включаются фермеры, чей средний за два последних года доход не превышал 500 тыс. франков. Они уплачивают так называемый совокупный налог. Районная налоговая комиссия прямых налогов рассчитывает для всех фермеров, попадающих под данную категорию налогоплательщиков, стандартный удельный (с 1 га) налог в данном районе (в зависимости от

производственной специализации) и по этой расчетной ставке уплачивается налог. За основу принимается не реальный доход, а кадастровый, который может быть получен при эксплуатации среднего типового участка. Фермеры данной категории не обязаны вести никакой бухгалтерии.

- 2) ко второй категории налогоплательщиков относятся фермеры, чей средний доход за два последних года составил от 500 тыс. фр. до 1000 тыс. фр. Для этой категории предусмотрена упрощенная схема уплаты налога. Размер облагаемого дохода определяет сам фермер; ему также предоставляется право вести упрощенную бухгалтерию - журнал учета затрат и выручки. Фермеры, выбравшие упрощенный режим уплаты налога, могут вступить в местные центры управления сельским хозяйством, где им предоставляется обслуживание по ведению документации (они могут получить до 20% скидки с облагаемого налогом дохода). Кроме того, фермеры этой категории могут по своему усмотрению определить величину производственного цикла: нормальный режим налогообложения распространяется на календарный год, но фермеры могут установить для себя производственный цикл, не совпадающий с календарным годом.
- 3) к третьей категории налогоплательщиков относятся фермеры, чей средний доход за два прошедших года превышает 1000 тыс. фр. На них распространяется нормальный режим налогообложения. Они должны вести и представлять в налоговую инспекцию всю необходимую документацию: журнал учета, инвентарную книгу, баланс прибылей и убытков, счета-фактуры, то есть всю документацию, которая может подтвердить их доходы, расходы, движений запасов.

Второй спецификой налогообложения подоходным налогом во Франции является возможность платить усредненный налог с чистого дохода, полученного за три года, а не за год.

В Германии все сельскохозяйственные предприятия также разделены на три категории в зависимости от уровня дохода; и фермеры с низким доходом имеют льготы по ведению документации и по расчету коллективного налога.

1) Первая категория производителей (примерно 16% от общего количества), имеющих годовой доход свыше 40 тыс. марок или посевную площадь свыше 32 га. Они ведут полную бухгалтерскую отчетность и составляют балансы по культурам, использованию движимого и недвижимого имущества. Для оценки отдельных видов имущества (движимого и недвижимого) используется усредненная оценка на начало и конец года. Изменение стоимости имущества за год также облагается налогом. После вычета из объема продаж всех разрешенных законом расходов (производственных расходов), а также необлагаемого налогом минимума (на холостяка, супругу, детей), полученный чистый доход облагается подоходным налогом.

2) Вторая категория производителей (доход от 32 до 40 тыс. марок в год посевная площадь - 25-32 га). В соответствии с законом эта категория фермеров освобождается от ведения полной бухгалтерии, составления баланса имущества. Однако они ведут простой учет (приход-расход) и на основе этого определяют прибыль, подлежащую налогообложению.

3) Третья категория предприятий (около 50%) имеют годовой доход менее 32 тыс. марок или посевные площади менее 25 га. Они вообще не ведут никакой отчетности по результатам хозяйственной деятельности. Они платят налог по единой ставке совокупного дохода (примерно, как во Франции). На практике получается, что эта категория фермеров может и во-

все не платить налог, поскольку доход на семью (из двух человек) может быть меньше облагаемого налогом минимума.

Кроме того, в Германии предусмотрены определенные вычеты из налогооблагаемого дохода в сельском хозяйстве. Помимо вычетов, распространяющихся на всех граждан страны - вычеты из доходов предусмотрены для семей, имеющих детей, лиц старше 64 лет, одиноких лиц, имеющих детей - установлен специальный вычет для лиц, получающих доходы от сельского и лесного хозяйства. Еще одной льготой в аграрном секторе является принцип льготного налогообложения совместного дохода. облагаемый доход супругов делится пополам, налог начисляется с половины дохода, а потом его сумма удваивается. Этот порядок снижает прогрессивность налогообложения.

В Италии ныне действующий подоходный налог заменил ряд ранее действовавших налогов, в частности, налог на доход от владения землей, аграрный налог, налог на постройки, налог на движимое имущество. В основу исчисления подоходного налога до сих пор положена кадастровая оценка земли и дохода. Кадастровая база различает два вида кадастровых доходов:

- 1) аграрный доход, то есть доход, получаемый от работы на земле;
- 2) земельный доход, то есть доход, получаемый от реализации права собственности на землю, как на редкое благо, то есть рента. Доход с земли, являющийся в настоящее время частью подоходного налога, определяется по так называемому "кадастровому доходу" с земли. Этот доход зависит от класса земли. Кадастровые ставки, однако, были установлены много десятилетий назад и в настоящее время не отражают реальных изменений стоимости земельного фонда (инвестиций, изменения специализации на интенсивное производство, которое дает гораздо больший доход, и пр.). Таким образом, уплата налога с земли по свое-

образной льготной ставке может рассматриваться как своего рода льгота по уплате подоходного налога.

Для приведения в соответствие кадастровых данных с учетом изменений, происходящих в экономике, на местном уровне разрабатываются и применяются специальные коэффициенты пересчета данных кадастра в реальные стоимостные параметры.

Процедура исчисления кадастрового дохода не учитывает реальных издержек и выручки, полученных от производственной деятельности в сельском хозяйстве. Такая практика сдерживает структурную перестройку в аграрном секторе. Кроме того, такая процедура исчисления налога существенно занижает размер уплачиваемого налога. Реальное соотношение между кадастровым и реальным доходом в среднем составляло 1:10 в конце 80-х гг.

Все предприниматели могут разнести сумму дохода на несколько членов семьи (жену, взрослых детей и пр.), и это также уменьшает налогооблагаемую базу. После вычитания из общей суммы доходов всех расходов получается чистый доход. Кроме того, из чистого дохода вычитаются налоговые льготы (супруга на иждивении, маленькие дети), а также сумма прожиточного минимума, рассчитываемая Институтом статистики. Например, если в семье 3 человека, то их прожиточный минимум составляет 8 млн. лир в год и эта сумма также вычитается из дохода.

Лица, имеющие годовой доход менее 12 млн. лир платят налоги по упрощенной процедуре. Это касается не только фермеров, но и ремесленников, мелких торговцев и пр. То есть, по данному налогу фермеры имеют льготы не как сельхозпроизводители, но как мелкие предприниматели.

В Великобритании подоходный налог в сельском хозяйстве исчисляется по тем же ставкам, что и вне сельского хо-

зяйства. Фермеры не имеют льгот по уплате подоходного налога, отличных от льгот для малого бизнеса, в виде льготной ставки.

Десятипроцентная ставка налога применяется в случае, если доходы не превышают 1500 ф.ст. в год, но в сельском хозяйстве практически нет мелких хозяйств; основная часть сельхозпроизводителей в сельском хозяйстве - это достаточно крупные хозяйства.

ТАБЛИЦА 4

**Великобритания: Ставки подоходного налога
(по состоянию на 1997-1998 гг.)**

Подоходный налог	Ставка налога в %
до 4100 ф.ст.	20
с доходом от 4100 до 26100 ф.ст.	23
свыше 26100 ф.ст.	40

Источник: Great Britain Ministry of Food, Fishery and Agriculture data

В США, в отличие от других стран, подоходный налог относится не только к федеральным налогам; подобный налог взимается и на уровне штатов и на местном уровне. При этом, если ставки федерального налога едины для всей страны; то ставки подоходного налога штатов и местные различаются и устанавливаются в соответствии с состоянием бюджетов и направлениями налоговой политики на местном уровне. В штате Нью-Йорк, например, дополнительно к федеральному налогу устанавливается подоходный налог, равный 5,5% при уровне дохода до 27 000 долл. в год и 7,0% - свыше 27000 долл. в год.

В налогооблагаемый доход в сельском хозяйстве включаются другие виды дохода, которые фермер может получить, в частности, так называемый бартерный доход, то есть доход, полученный от реализации продукции или продажи своего

труда по бартеру. Иными словами, фермер обязан включить в налогооблагаемый доход выручку, полученную в форме натуроплаты. Этот доход включается в общий доход по “справедливой рыночной цене” (fair market value) этого вида товара или услуг. Например, если фермер помогает соседу и в уплату за услуги получает корову, он обязан включить в декларацию доход, равный рыночной стоимости такой коровы.

Фермеры в сельском хозяйстве США не имеют льготной ставки подоходного налога, они уплачивают аналогичную с другими налогоплательщиками ставку. Льготный характер налогообложения состоит в том, что основная часть фермеров имеет низкий доход по сравнению с доходами в несельскохозяйственных отраслях, а следовательно уплачивают подоходный налог по минимальной ставке, принятой для всех налогоплательщиков.

Однако фермеры имеют ряд других льгот по уплате налога, которые состоят в том, что им разрешается уменьшать налогооблагаемую базу, или, из базы вычитается необлагаемый налогом минимум или выплаты в социальные фонды, или, например, они имеют возможность платить налог со среднего за три года дохода.

Закон 1986 г. отменил практику расчета среднего дохода, когда налог брался со среднего за последние три года дохода. Впоследствии эта практика опять была возобновлена, и получила название “усреднения получаемого дохода”. По этой схеме фермер может по выбору платить налог с общей или части суммы дохода по усредненному за три года доходу. Такой метод расчета дохода позволяет снизить налогооблагаемую базу в год, когда фермер получает высокие доходы.

Из налогооблагаемой базы исключаются выручка от продажи земли или амортизируемого оборудования, зданий и построек, скота, который держится в хозяйстве для разведения, а

также молочного скота. Этот доход подлежит обложению по статье недвижимость.

Кроме того, существует необлагаемый налогом минимум, который исключается из налогооблагаемой базы. По закону 1986 г. он устанавливался на уровне 1900 долл. в год в 1987 г., 1950 долл. в год - в 1988 г. и 2000 долл. в год - в 1989 г. и подлежит индексированию. В 1997 г. необлагаемый и, следовательно, вычитаемый из дохода, минимум составлял 2650 долл., в 1998 г. соответственно 2700 долл. Однако необлагаемый налогом минимум не распространяется (полностью или частично) на фермеров, чей валовой доход превышает определенный уровень.

В США, например, фермерам разрешается ускоренная амортизация основных фондов. Налоговая реформа 1986 г. несколько изменила порядок ускоренного списания: фермеры могут выбирать между методом равномерного списания или ускоренным режимом; увеличились сроки списания (с 4 классов по 3,5, 10 и 19 лет соответственно в зависимости от вида оборудования или недвижимости до 7 классов по 3,5, 7, 15, 20, 27.5 и 31.5 лет⁵¹), сократив скорость списания с двойного (200%) до полуторного (150%) метода для всех сельскохозяйственных фондов и переход на метод равномерного списания, когда большая часть стоимости списана, однако принцип ускоренной амортизации основных фондов в сельском хозяйстве был сохранен. Кроме того, затраты на приобретение обо-

⁵¹ 3-летний период списания распространяется, например, на племенных свиней, 5-летний на племенной молочный и мясной КРС, овец и коз; легкие грузовики и компьютеры; 7-летний период списания распространяется на сельскохозяйственную технику и оборудование и зернохранилища, сушилки; 10-летних сроков не предусмотрено для с/х фондов; 15-летний период для фруктовых садов; 20-летний срок - постройки общего назначения; 27.5 лет - собственность для жилья в долгосрочной аренде; 31.5 - собственность, не предназначенная для жилья, в долгосрочной аренде.

ротные средств разрешалось вычитать из выручки от реализации непосредственно в год покупки, а не в год использования.

По данным за 1997 г. 51% ферм имели объем продаж менее 10 000 долл. в год, следовательно, они платили минимум налогов. В то же время 23% ферм имели объем продаж от 10 000 до 49 999 долл.

Таким образом, в развитых странах подоходный налог на физических лиц дифференцирован. При этом сельскохозяйственные производители пользуются дополнительными налоговыми льготами по сравнению с лицами, занятыми в других отраслях экономики. Основными изъятиями из общего порядка налогообложения являются:

- 1) снижение основной ставки налога;
- 2) упрощенный порядок расчета налога для фермеров с низкими доходами и упрощение их бухгалтерской отчетности;
- 3) введения необлагаемого налогового минимума;
- 4) снижения налогооблагаемой части дохода за счет предварительных вычетов;
- 5) выведение из налогообложения ряда поступлений (выплаты в фонд социального страхования, пособия на детей, расходы на профобразование и пр.);
- 6) особый режим расчета капитальных затрат для подсчета издержек производства. Практически во всех странах действует режим ускоренной амортизации в сельском хозяйстве.

1.3. Корпоративный налог

Корпоративный налог, или налог на доходы юридических лиц, имеет небольшое распространение в сельском хозяйстве развитых стран, поскольку основная часть сельскохозяйствен-

ных предприятий (по числу) осуществляет производство на индивидуальной основе (семейная ферма). Под обложение корпоративным налогом подпадают кооперативы, но они имеют значительные налоговые льготы.

Объектом налогообложения является чистый доход, полученный юридическим лицом от любых видов деятельности и операций, включая операции с имуществом за определенный период. Из выручки вычитаются: материально-технические затраты, заработная плата, процент по кредиту, амортизация, расходы будущих периодов, изменения остатков незавершенного производства и запасов.

ТАБЛИЦА 5

Ставки корпоративного налога в некоторых развитых странах, в %

Страна	в сельском хозяйстве	в других отраслях
Великобритания	23-33	23-33
Германия	36-50	36-50
Италия	36	36
США	15-34	15-34
Франция	39- 42	39- 42

Источник: Мещерякова О.В. – Налоговые системы развитых стран мира. М., 1995; P.Colin – Fiscalite` pratique, Paris, 1994; Hancock, D. An introduction to taxation, London, 1995; Raffaelli Z., Guida alle tasse, Roma 1984.

В США в ходе реформы 1986 г. максимальная ставка на доходы корпораций снижена с 46% до 34%, минимальная - с 20% до 15%. Если фермер организует производство в форме акционерного общества, то он платит два налога: на прибыль корпорации и подоходный налог. Это объясняет абсолютное преобладание семейной формы ведения сельского хозяйства в США: 86% сельхозпредприятий. Основная часть предприятий

малого бизнеса и фермеров, имеющих доход до 75 тыс. долл. в год, платит налог по минимальной льготной ставке.

Аналогичная ситуация в Германии, Франции, Италии.

Льготы по уплате корпоративного налога распространяются на фермерские кооперативы, которые получили большое распространение в сельском хозяйстве развитых стран. Кооперативы по переработке сельскохозяйственной продукции, по предоставлению услуг фермерам, поставке средств производства, по кредитованию, действуют во всех развитых странах. Чтобы избежать двойного налогообложения при уплате налога кооперативом и его членами, подоходный налог уплачивается только на одном уровне. В США, например, патронажные выплаты, которые получают члены кооператива, суммируются с доходами фермеров и облагаются налогами в соответствии с установленным порядком. Из доходов же кооператива патронажные выплаты вычитаются. Кроме того, действуют и другие льготы и изъятия из общего налогообложения для кооперативных форм в сельском хозяйстве.

Во Франции кооперативы пользуются следующими льготами:

- 1) освобождены от уплаты налога на прибыль. Если же деятельность кооператива выходит за рамки, очерченные уставом, и доходы от этой деятельности больше 20%, то налог с прибыли уплачивается;
- 2) льготная ставка налога на профессии - только 50% от общей ставки;
- 3) налог на строения не взимается, за исключением помещений для хранения удобрений.

В Италии кооперативы, действующие в аграрном секторе, также пользуются определенными налоговыми льготами:

- 1) в течение первых 10 лет после создания кооперативы освобождаются от уплаты корпоративного налога и

местного налога на доходы. По истечению 10 лет ставка корпоративного налога составляет только 25%, причем из налогооблагаемой базы вычитается местный налог на доходы 15%;

- 2) освобождаются от уплаты корпоративного налога и местного налога на доходы животноводческие кооперативы и консорциумы кооперативов;
- 3) освобождаются от уплаты корпоративного налога и местного налога на доходы производственные и трудовые кооперативы, если размер дохода, распределяемого между членами кооператива по паям, составляет менее 60% размера совокупных издержек (расходов) за исключением расходов на сырье;
- 4) на 25% снижается размер налога на прибыль и местного налога на прибыли для всех прочих кооперативов (кроме производственных и трудовых);
- 5) для кредитных кооперативов исключается из налогооблагаемой базы корпоративного налога проценты по кредитам, выплаченным членами кооперативов;
- 6) на 50% снижен имущественный налог для кооперативов, расположенных в горной местности, а также земельный налог для кооперативов, занимающихся мелиоративными работами в горной местности (они платят только налог на недвижимость (без земли) и регистрационный сбор).

1.4. Земельный налог

Земля является основным фактором производства в сельском хозяйстве и подлежит обложению имущественным налогом. Ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки налога на землю несельскохозяйственного назначения. Этот подход к налогообложению

земли в аграрном секторе представляет собой основной принцип льготного налогообложения сельского хозяйства.

Основная цель налогообложения земельной собственности во всех странах состоит в пополнении местных бюджетов, поэтому земельный налог является местным налогом. Доход от налога на землю (включая строения на ней) составляет основную часть поступлений от налогов в местные бюджеты. Например, в США он составляет 95%, в Канаде - 81%, в Германии, Франции - около 75%.

Методы исчисления земельного налога в разных странах различны, в целом используется в том или ином виде кадастровый метод. Рыночная стоимость земли значительно превышает расчетный уровень, что также можно рассматривать как налоговую льготу.

Ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения зависит от многих факторов, в первую очередь от того, работает ли земельный рынок, от того, как работают сельскохозяйственные рынки, от того, является ли сельскохозяйственное производство рентабельным. В любом случае во всех развитых странах ставки налога на землю для сельскохозяйственного использования - низкие (как правило, не превышают 1% от стоимости земли), поскольку высокие ставки препятствуют эффективному использованию земли, росту капиталовложений в земельный фонд.

В Италии базой для исчисления земельного налога является кадастровая стоимость земли с поправочными коэффициентами, которые призваны адаптировать кадастровую стоимость к реальной стоимости земельного фонда. В 1991 г. ставка земельного налога составляла в среднем около 0,31% от стоимости земли, то есть была намного ниже, чем в других странах. Оценочные коэффициенты устанавливаются местными властями.

Во Франции земельный налог также исчисляется на основе кадастра, однако, собственники земли должны предоставлять информацию обо всех изменениях, внесенных в земельный фонд (изменение специализации, ирригация, работы по повышению плодородия и пр.) для внесения изменений в кадастр. Методика оценки земельного налога основана на декрете 1989 г. Базой является оценка стоимости 1 га земли или возможная величина арендной платы. Стоимость земли оценивается с точки зрения ее производственного назначения (пашня, сады, виноградники, пастбища и пр.) и по видам сельскохозяйственных культур (зерновые, масличные и пр.). В соответствии с ними все земли делятся на семь категорий. Министерство финансов устанавливает стоимость образцовых участков, относящихся к каждой категории (то есть выбираются образцы земель семи категорий), затем местные земельные комитеты разносят все земельные участки в данной местности по этим семи категориям. Земельный налог рассчитывается, исходя из текущей стоимости земли. Центральная налоговая инспекция периодически пересчитывает эти оценочные стоимости участков (в соответствии с инфляцией и пр.).

В США местные оценочные комиссии (графства или муниципалитеты) собирают всю необходимую информацию об участках, расположенных на данных территориях: цены купли-продажи, ставки арендной платы, издержки по строительству на участке, внесенные улучшения. На основе этой информации составляются кадастровые оценки или налоговые карты. Разные штаты используют свои методики, в основу которых закладываются такие параметры, как степень использования, альтернативные продажи аналогичных участков, капитализация дохода и пр.

ТАБЛИЦА 6

**США: Удельный вес налога на недвижимость
в сельском хозяйстве**

	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Стоимость земли, млн. долл.	658187	667678	668145	717147	759162	806914
Налог на недви- жимость, млн. долл.	4422,4	4589,8	4772,3	4869,2	5023,3	4908,6
Уд. вес налога в стои- мости недвижимости, в %	0,67	0,69	0,71	0,68	0,66	0,61

Источник: Agricultural Statistics, USDA, 1998

В соответствии с новым налоговым законом в Германии, который действует с 1991 г., стоимость сельскохозяйственных земель оценивается по их так называемой “производственной возможности”. Этот показатель включает увеличенный в 18 раз чистый доход с земли, полученный при умелом ее использовании, без долгов и наемной рабочей силы. Эта стоимость, называемая “стандартная налоговая стоимость”, учитывает также качество почв и другие природные и экономические параметры. Стоимость сельхозугодий оценивается по пониженным ставкам. Расчетная стоимость 1 га земли колеблется от 1000 до 2000 марок, однако рыночная стоимость земли намного превышает расчетные показатели.

Ставка земельного налога складывается из двух частей: устанавливаемой в централизованном порядке и надбавки общины, размер которой зависит от состояния местного бюджета. Для сельского хозяйства земельный налог составляет примерно 0,6% от стоимости земельного фонда и фонда недвижимости. Платеж является обязательным и не зависит от финансового состояния налогоплательщика.

Законы многих стран предусматривают сроки, через которые должна осуществляться переоценка земельного налога. В Канаде и США, например, устанавливаются 2-5 летние циклы, во Франции ставки земельного налога (или оценочные коэффициенты) пересматриваются каждые шесть лет.

В развитых странах существуют различные способы предоставления налоговых льгот по земельному налогу:

- 1) законодательство ряда стран вообще исключает сельскохозяйственные земли из налогообложения. Так в Великобритании, Голландии, Швеции сельскохозяйственная земля, включая постройки на ней, не подлежат налогообложению;
- 2) оценки налоговой стоимости земли не по реальным рыночным ценам, а по кадастру или по льготным ставкам. В США и Канаде стоимость земли оценивается не по рыночной стоимости, а по стоимости ее реального использования, что приводит к значительному занижению стоимости земли, а следовательно и налогооблагаемой базы. В Италии стоимость земли включается в подоходный налог, и определяется на основе кадастрового дохода, который существенно ниже реально получаемого дохода с земли при данных ее характеристиках.
- 3) другие льготы. Так, в США 47 из 50 штатов предоставляют какие-либо преференции по уплате налога. В ряде штатов землевладелец получает льготу на земельному налогу, если подписывает с администрацией штата контракт о сельскохозяйственном использовании земли на определенный срок (например 10-20 лет). Если землевладелец нарушает контракт (то есть предполагает продать землю под несельскохозяйственное использование), он должен вернуть сумму неуплаченного нало-

га (то есть разницу между ставкой налога на земли сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения) и заплатить набежавший за это время процент. В ряде штатов США предусмотрена альтернатива уплате земельного налога за счет снижения налогового бремени фермеров, например, существует снижение ставки подоходного налога, либо налоговый кредит. Во Франции, земли, в которые осуществляются инвестиции (например, дренажные работы, ирригационные работы, посадка плодовых деревьев) временно освобождаются от переоценки земельной стоимости.

Довольно часто льготы по земельному или имущественному налогам связаны с природоохранной деятельностью государства. Так, Нидерланды имеют наиболее старый в мире природоохранное законодательство (принято в 1928 году), в соответствии с которым фермеры, поддерживающие изначальный вид своей фермы, могут претендовать на существенные налоговые привилегии, вплоть до полной отмены налога. В США долгое время существовали льготы по имущественным налогам для фермеров, участвующих в программах консервации сельхозугодий.

Собираемость земельного налога довольно высокая. Во Франции уровень собираемости налога на землю составляет около 90%. Закон предусматривает возможность наложения ареста на землю и ее изъятие в счет неуплаченного долга по налогу.

В Канаде собираемость земельного налога составляет около 95%. Ответственность за неуплату налога лежит на земле-владельце; налог платится раз в год. У неплательщика земля изымается из собственности в пользу государства и продается на аукционе. Должнику предоставляет три года отсрочки для погашения долга.

В США собираемость этого налога близка к 100%. Практика схожа почти во всех штатах; налог собирается ежегодно, у неплательщиков землю отбирают в залог, а через три года продают на аукционе.

1.5. Социальные выплаты в сельском хозяйстве

Сельскохозяйственные производители уплачивают социальные выплаты подобно производителям в других отраслях экономики. Эти выплаты дают им право пользоваться государственной системой социального страхования (на случай болезней, инвалидности, достижения пенсионного возраста и пр.)

Как уже отмечалось выше, в странах с сильной системой государственного регулирования значение социальных выплат в общем налоге бремени аграрного сектора достаточно высоко по сравнению с другими налогами (Италия, Франция), в других странах их удельный вес ниже (США, Великобритания).

Фермеры (как и любые другие предприниматели) уплачивают социальные налоги из дохода, наемные рабочие - из заработной платы.

В Италии фермеры в обязательном порядке должны осуществлять социальные выплаты в фонд страхования по инвалидности и в фонд страхования по болезням. Выплаты в страховой фонд осуществляют и наемные рабочие. На предпринимателей в сельском хозяйстве, поскольку они рассматриваются как руководители предприятия, не распространяется режим обязательных социальных платежей.

Сельхозпроизводители, чей облагаемый доход составляет менее 6 млн. лир в год, освобождаются от осуществления социальных платежей, хотя на них распространяется режим получения выплат от государства, предусмотренный для всех сельхозпроизводителей.

ТАБЛИЦА 7

Италия: Удельный вес отдельных налогов в сельском хозяйстве и в других отраслях, в %

	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994
Социальные выплаты							
Сельское хозяйство	60,37	55,36	65,76	68,92	67,92	64,56	63,7
Другие отрасли	37,16	34,15	32,56	33,55	34,31	33,13	33,36
Косвенные налоги							
Сельское хозяйство	8,9	10,6	8,81	7,88	8,45	12,23	11,9
Другие отрасли	33,31	30,72	34,13	34,35	34,98	35,07	36,18
Прямые налоги							
Сельское хозяйство	30,2	34,04	25,49	23,19	23,62	23,21	24,33
Другие отрасли	29,53	35,13	33,31	32,1	30,71	31,8	30,46

Источник: Annuario dell'agricoltura italiana, INEA, XVIII, 1994, Roma, 1995.

В США, Великобритании фермеры не имеют льгот по уплате социальных платежей. В 1998 г. в США фермер (не применяющий наемного труда) платил 15,3% дохода в социальные фонды, включая налог по социальному обеспечению (12,4%) и медицинскому обеспечению (2,9%). Расходы на социальное страхование (15,3%) между фермером-работодателем и наемными рабочими делятся пополам, каждый платит по 7,61%, соответственно от дохода и фонда заработной платы, в отличие от многих стран ЕС, где большую часть расходов на социальное страхование несет работодатель. Более того, налогом облагается не весь фонд заработной платы, а только часть. В 1998 г. максимальная сумма, с которой взимался налог на социальное обеспечение составляла 68400 долл. в год в расчете на каждого занятого.

1.6. Местные налоги

Какое либо единообразие в видах местных налогов, их ставках, порядках взимания отсутствует не только между странами, но и внутри отдельных стран. Характер и объем решаемых задач местными органами власти определяют и налоговую политику местных властей.

К числу прямых налогов, уплачиваемых сельским хозяйством на местном уровне в отдельных странах, относится налог на владение транспортными средствами. В Германии этот налог уплачивается владельцами индивидуального транспорта, а также собственниками большинства видов мобильной сельскохозяйственной техники (тракторов, комбайнов, грузовых автомобилей и пр.). Базой для налогообложения является балансовая стоимость сельскохозяйственной техники. От уплаты этого налога освобождаются владельцы молоковозов и машин для перевозки кормов.

Специфическим местным налогом в Германии является промысловый налог. Он состоит из двух частей: налога на капитал и налога на доход. Промысловым налогом не облагается сельскохозяйственное производство, а также индивидуальная трудовая деятельность. В то же время деятельность по обслуживанию сельхозпроизводства (МТС, ветеринарный контроль, поставка средств производства) облагаются налогом.

Существует две ставки промыслового налога: от промыслового дохода - 5%; от промыслового капитала – 0,2%. Кроме того, общины самостоятельно вносят поправочный коэффициент к сумме налога (примерно 3,5-4%). Более 80% поступлений от промыслового налога остается в местном бюджете.

Промысловый налог, как правило, уплачивают сельскохозяйственные кооперативы, объединения. Однако, если несельскохозяйственный доход, полученный индивидуальным фермером, превышает 30% его совокупного дохода, то он также

будет уплачивать промысловый налог. Ставка промыслового налога для индивидуального фермера дифференцирована от 1 до 5% за каждые 24 тыс. марок дополнительного дохода, для юридических лиц составляет 5% от промыслового дохода и еще 0,2% - от промыслового капитала.

В Италии специфическим местным налогом является «местный налог на доходы». Кроме того, сельхозпроизводители уплачивают местный налог на наследование и дарение, коммунальный налог на продажу недвижимости, на регистрацию недвижимости, местный налог на рекламу и пр. Цель взимания местного налога на доходы состоит в том, чтобы сгладить налоговое бремя доходов, получаемых от трудовой деятельности (зарплата, пенсии, индивидуальная трудовая деятельность) и доходов, в формировании которых участвует капитал. Этот налог заменил ранее действовавший налог на имущество.

Местный налог на доходы не поступает в центральный бюджет, а перераспределяется между областным, провинциальным и местными бюджетами. Этот налог берется со всех видов доходов, получаемых в сельском хозяйстве (доход с земли, аграрный доход, предпринимательский доход) независимо от юридической формы предприятия и вида основной деятельности

В США отдельные штаты взимают местный подоходный налог, рассчитываемый по той же схеме, что и федеральный налог; ставка налога изменяется в диапазоне от 4 до 10%; некоторые штаты местный подоходный налог не взимают.

1.7. Косвенные налоги

Налог на добавленную стоимость - основной косвенный налог, действующий в странах ЕС. Он был введен в странах ЕС в начале 70-х гг., заменив ранее действовавший налог с оборота.

Специфика сельского хозяйства стран ЕС состоит в том, что там большое число относительно мелких семейных ферм, которые не имеют возможности вести сложную бухгалтерию движения товаров и услуг, а также не могут нести расходы по бухгалтерскому учету. Поэтому сельское хозяйство в странах ЕС пользуется льготным режимом обложения НДС, но не исключено из сферы его применения: исключение каких-либо стадий из обложения налогом ведет к увеличению бремени налога на конечного потребителя. Особый льготный режим взимания НДС в сельском хозяйстве предполагает:

- 1) специальный льготный режим для мелких ферм (Франция, Италия);
- 2) более низкую ставку НДС, либо освобождение ряда товаров от обложения НДС;
- 3) начисление НДС с общей суммы оборота по результатам года (во всех странах ЕС);
- 4) введение таких ставок на покупку и продажу, при которых сумма, уплаченного налога полностью покрывается суммой начисленного налога, что фактически приводит к тому, что фермер ничего не перечисляет в казну.

В целом в странах ЕС используются две ставки НДС при продаже сельскохозяйственной продукции. Нормальная ставка распространяется на крупные хозяйства. Они ведут полную бухгалтерию, выписывают счета-фактуры, ежемесячно перечисляют налоги в казну, и по итогам года с ними делается перерасчет. Ставка для уплаты налога с общего оборота распространяется на мелких и средних фермеров (они ведут простую бухгалтерию - приход-расход и уплачивают налог в конце года на основании общей суммы продаж и покупок).

В странах ЕС механизм действия налога в целом един, хотя размер ставок и изъятия из налога устанавливается в отдельных странах по-разному. Более того, поступления от упла-

ты НДС могут по-разному распределяться между бюджетами разного уровня. Так, во Франции поступления от НДС полностью направляются в национальный бюджет; тогда как в Германии в федеральный бюджет направляется 65% средств, а 35% остается в местных бюджетах.

В Италии действует три режима уплаты НДС в сельском хозяйстве в зависимости от уровня дохода фермеров:

- 1) освобождение от уплаты НДС для сельхозпроизводителей, чей объем продаж не превышает 10 млн. лир в год.
- 2) режим уплаты общего объема оборота (режим выбирается по выбору).
- 3) нормальный режим уплаты НДС.

Сельскохозяйственные производители с объемом продаж менее 10 млн. лир полностью освобождаются от уплаты НДС. Разница между НДС уплаченным и НДС полученным не рассчитывается и фермер ничего не перечисляет государству. Более того, такие фермеры освобождаются от необходимости вести счета, требуемые для уплаты этого налога. Тем не менее, фермеры должны сохранять счета, которые они получают при покупке средств производства на случай коллизий.

В случае, если доход фермера превышает 10 млн. лир, он пользуется режимом уплаты налога с общего объема оборота. Фермер должен ежегодно заявлять общий объем своих продаж и объем полученного и уплаченного НДС при продажах и покупках. НДС, начисленный при продажах, затем исчисляется по так называемой компенсационной (льготной) ставке. Разница между совокупным НДС, полученным фермером за год при нормальной ставке НДС и компенсационной (льготной) ставкой поступает государству. А разница между НДС полученным при продаже и уплаченным при покупке остается фермеру. Льготный характер режима заключается в том, что фермер раз в год ведет расчеты с казначейством, а также в том,

что разницу (между НДС от продажи и покупки), если таковая получится, он может оставить себе.

Фермеры имеют возможность выбрать между нормальным режимом уплаты налога и режимом уплаты с общей суммы, поскольку в зависимости от производственной специализации фермер может оказаться в выигрыше или проигрыше при уплате льготного налога.

При нормальном режиме фермер платит НДС на покупки и начисляет ставку при продаже своей продукции в соответствии с общим режимом. Сальдо (разница между уплаченным НДС и начисленным НДС) рассчитывается раз в год. В случае, если фермер получил в итоге больше НДС, чем уплатил, он разницу отдается государству; в противном случае - наоборот - получает от государства.

Режим уплаты налога с общего объема оборота распространяется на 350 тыс. сельхозпроизводителей, которые производят около 90% валовой сельскохозяйственной продукции, тогда как нормальный режим распространяется на 27 тыс. фермеров.

Кооперативы в сельском хозяйстве также имеют льготы по НДС. Не облагаются НДС товары и услуги при движении от первичного кооператива к консорциуму, от консорциумов к филиалам кооперативов (то есть внутри отраслевой структуры кооперативов).

Во Франции также действует несколько режимов уплаты НДС в сельском хозяйстве:

- 1) режим уплаты налога с общего объема оборота; фермер, на которого распространяется этот режим, ведет упрощенную бухгалтерию. Однако ему рекомендуется вести журнал хронологического учета продаж-покупок и начисления НДС, а также сохранять счета-фактуры,

которые он получил при покупках для окончательного расчета по итогам года;

- 2) режим с опционом, который распространяется на предпринимателей, занимающихся торговой деятельностью внутри сельского хозяйства (например, торговцы живым скотом). Это нормальный режим взимания НДС. Как правило, такие предприниматели уплачивают НДС раз в квартал;
- 3) нормальный режим уплаты НДС - идентичен другим отраслям.

ТАБЛИЦА 8

Ставки НДС на средства производства для сельского хозяйства в некоторых развитых странах (по состоянию на 1 января 1995 г.), в %

Великобритания	покупка и аренда земли, страхование, финансовые издержки	не облагается
	основные продукты, используемые для животного или продовольственного потребления; стройматериалы. Инженерные работы, включая ремонт, топливо и энергия (кроме для транспорта), электричество и вода	0
	топливо и энергия для транспорта, смазочные материалы, химикаты, с/х техника и пр.	17,5
	приобретение автомобилей	17,5
Германия	покупка и аренда земли	не облагается
	средства производства:	
	с/х происхождения (корма, семена, племенной скот)	7
	промышленного происхождения (удобрения, пестициды, топливо, машины, оборудование, стройматериалы), не с/х услуги	15
Италия	с/х кредиты, арендные платежи, ветеринарные услуги	не облагается
	животные корма растительного происхождения, удобрения	4
	животные корма животного происхождения, сельскохозяйственные работы по контракту, семена, племен-	10

	ной скот, пестициды	
	Топливо, смазочные материалы, фармацевтика	10
	оборудование и машины, газ, электроэнергия, строй-материалы, основные услуги	19
Франция	с/х продукция для использования в с/х (включая племенной скот), работа по контракту	5,5
	удобрения, пестициды, корма животного происхождения	5,5
	моторное топливо (50% скидка) строительные работы, услуги, покупка и содержание оборудования для фермы, строительство и содержание ферм	18,6

Источник: Agricultural Situation in the Community, Brussels, 1996

В обязательном порядке уплате НДС подлежат со следующих видов деятельности:

- 1) продажа сельхозпродукции на рынке, если есть стационарная торговая точка и специальный штат продавцов;
- 2) продажа продукции со склада или в собственном магазине;
- 3) продажа продукции, которая рекламируется или которая имеет знак качества;
- 4) переработка сельхозпродукции и реализацией готового продовольствия.

В Германии, также как и в других странах, применяется два режима НДС: нормальный и с общего объема продаж. Ставки НДС на покупки и на продажи в аграрном секторе устанавливаются на таком уровне, чтобы сальдо НДС полученного и уплаченного равнялось нулю.

ТАБЛИЦА 9

**Ставки НДС на сельскохозяйственную продукцию
в некоторых развитых странах
(по состоянию на 1 января 1995 г.), в %**

Страна	Продукт	Ставки	
		нормальная	Компенсационная
Великобритания	продукты, как правило идущие на кормовое и продовольственное потребление	0	4,0
	Прочие товары и услуги	17,5	4,0
Германия	Основные продукты	7	9,0

	вино, напитки, услуги	15	15
Италия	Зерновые, фрукты, картофель, овощи, масличные и растительное масло. сливочное масло, сыр и другие молочные продукты	16,0	9,0
	вино, яйца	10,0	9,0
	виноградное сусло	16,0	9,0
	КРС	16,0	9,0
	свины	19,0	9,0
	сырое молоко	19,0	9,0
	все прочие продукты	19,0	4,0
Франция	вся растениеводческая продукция, кроме вина	5,5	3,05
	вино	18,6	-
	вся животноводческая продукция	-	4,0
	продукты, продаваемые через ассоциации производителей:		
	фрукты, овощи, вино	-	4,0
	свины, яйца, птица	-	4,0

Источник: Agricultural Situation in the Community, Brussels, 1996

В США в отличие от других стран, например, ЕС, нет налога на добавленную стоимость, вместо него действует налог с продаж. Кроме того, в отличие от стран ЕС - это налог не федерального значения, а уровня штатов, и он обеспечивает около 30% поступлений в бюджеты штатов. Объектом налогообложения является валовая выручка с продаж на каждой стадии обращения товара. Ставка налога меняется в зависимости от штатов: она составляет от 3% до 7,5% к розничной цене в зависимости от штата, в среднем - 3-4%. Налог уплачивается в розничном звене торговли. Льготы для фермеров состоят в том, что при покупке средства производства и сырья для сельского хозяйства этот налог не взимается.

1.8. Налоговое бремя сельского хозяйства

Под налоговым бременем сельского хозяйства мы понимаем удельный вес налогов в валовой (или чистой) продукции отрасли. Вопрос о налоговом бремени сельского хозяйства развитых стран является непростым. Мы неоднократно подчеркивали, что

аграрный сектор развитых стран пользуется значительной государственной поддержкой. Сельхозпроизводители получают различного рода субсидии из бюджетов разного уровня (национальных, местных, наднациональных) в рамках различных программ поддержки сектора. Зачастую такие субсидии составляют до половины валового дохода отрасли.

Тем не менее, формально этот показатель с определенной степенью приближенности можно оценить по отдельным странам.

В Италии удельный вес налогов (включая социальные налоги) составил в начале 90-х гг. 11-12% (см. табл. 10), без учета государственных дотаций. Как известно, в Италии, как и в других странах ЕС, государственная поддержка осуществляется на нескольких уровнях: это локальный (местный) уровень, уровень регионов (областей), национальный и наднациональный уровни. Доля государственных дотаций к валовой сельскохозяйственной продукции страны составила более 40%. С учетом дотаций налоговое бремя сельского хозяйства понижается примерно на 30% и составляет 8-9% в начале 90-х гг.

ТАБЛИЦА 10

Италия: Расчет налогового бремени сельского хозяйства

	без учета гос. дотаций				с учетом гос. дотаций			
	1990	1991	1993	1994	1990	1991	1993	1994
Валовая сельскохозяйственная продукция (ВСП), млрд. лир	55194	60466,6	59895,5	61110	78522	84985	81926	84893,8
Материальные затраты	16111	16563,8	17356,9	17434,9	17016,6	17469,4	17356,9	17434,9
Чистая с/х продукция (валовой доход) по факторам производства	43512	49865,8	42538,6	43674,9	38177,4	42997,2	42538,6	43674,9

Амортизация	16909	16909	16909	16909	16909	16909	16909	16909
Заработная плата	13946	14346	16067,5	17834,9	14746	15146	16963,5	18829,5
Чистый доход (по факторам производства*)	8228	12647,8	9562,08	8930,95	6522,4	10942,2	8666,1	7936,4
Налоги + социальный выплаты	6391	7611	7750,0	7008,0	6391	7611	7750,0	7008,0
(налоги+соц. выплаты)/ВСП, %	11,6	12,6	12,9	11,5	8,1	9,0	9,5	8,3
налоги/ВСП, %	4,0	3,9	4,6	4,2	2,8	2,8	3,4	3,0

* - включая государственные дотации, исключая косвенные налоги

Источник: Annuario dell'agricoltura italiana, INEA, Vol. XVIII, 1994, Roma 1995

Мы уже отмечали, что в странах южной Европы социальная составляющая налогов существенно выше в налоговом бремени: для Италии на социальные налоги приходится более 60% всех налогов, уплачиваемых сельским хозяйством. Без социальной составляющей налогов показатель налогового бремени резко сокращается и составляет около 3% с учетом государственных дотаций и 4-4,6% без учета государственных дотаций.

Из-за отсутствия данных по социальным налогам (а также по косвенным налогам) для Германии показатель налогового бремени рассчитывался с учетом только прямых налогов. Он составляет к валовой сельскохозяйственной продукции около 3-3,5% в разный годы без учета государственных дотаций, и от 2,3 до 3,1% с учетом государственных дотаций (см. табл. 11).

ТАБЛИЦА 11

Германия: расчет налогового бремени сельского хозяйства

	1993/1994	1994/1995	1995/1996	1996/1997	1997/1998
Валовая сельскохозяйственная продукция (ВСП), млн. марок	59645	61552	61662	63077	63046
Гос. дотации	9806	10294	10926	10940	10257
Общая сумма прямых налогов	1974	1778	1675	2262	1714

налоги/ВСП, %	3,3	2,9	2,7	3,6	2,7
налоги/ВСП (включая дотации), %	2,8	2,5	2,3	3,1	2,3

Источник: Рассчитано по: [www/landwirtschaft/ab-1999/material/tab017.ht](http://www.landwirtschaft/ab-1999/material/tab017.ht)

В США, как уже говорилось, основное значение имеют имущественный, земельный, подоходный налоги. По нашей оценке показатель налогового бремени составляет около 8,6-9,0% с учетом государственных дотаций и около 10-10,2% без них.

ТАБЛИЦА 12

США: Расчет налогового бремени сельского хозяйства

млрд. долл.	1990	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Конечная с/х продукция	188,7	191,4	208,2	203,5	228,4	231,2	220,8
Гос субсидии	29,8	24,2	24,2	24,2	25,1	25,1	25,1
Конечная продукция с учетом дотаций	218,5	215,6	232,4	227,7	253,5	256,3	245,9
Заработная плата	12,5	13,2	13,5	14,3	16,3	16	16,9
Социальные платежи зарплат	1,9	2,0	2,1	2,2	2,5	2,4	2,6
Соц. Налог с чистого дохода	3,4	3,4	3,8	2,9	4,2	4,1	3,4
Налог на имущество (недвижимость)	5,9	6,2	6,3	6,6	6,7	6,9	7,2
Чистый доход	44,8	44,6	49,3	38,3	54,5	53,9	44,8
80% дохода по ставке 15%	5,4	5,4	5,9	4,6	6,5	6,5	5,4
20% дохода по ставке 28%	2,5	2,5	2,8	2,1	3,1	3,0	2,5
Сумма подоходного налога	7,9	7,8	8,7	6,7	9,6	9,5	7,9
Общая сумма налогов и соц. выплат (расчет)	19,1	19,5	20,8	18,5	23,0	23,0	21,1
Отношение налогов к ВСП (с гос. дотациями), в %	8,8	9,0	9,0	8,1	9,1	9,0	8,6

Отношение налогов к ВСП (без гос. дотаций), в %	10,1	10,2	10,0	9,1	10,1	9,9	9,6

Источник: Рассчитано по: Agricultural Outlook, USDA, 1999; Agricultural Statistics, USDA, 1998; Овчинников О.Г., Государственное регулирование аграрного сектора США, М. 1999

1.9. Выводы

Таким образом, налоговая политика в сельском хозяйстве развитых стран использует весь арсенал прямых и косвенных налогов, что и в национальных экономиках в целом. Вмененные подоходные налоги используются довольно редко и только для мельчайших производителей. Разнообразие налогов позволяет регулировать разные стороны аграрного производства и сельской жизни.

В то же время налоговая система сельского хозяйства имеет гибкие льготы. В основном система льгот проистекает из стремления облегчить ведение учета и снизить налоговое бремя для мелких сельскохозяйственных производителей; крупные производители и особенно корпоративные предприятия в сельском хозяйстве подлежат, как правило, нормальному порядку налогообложения. Учитывая, что налоговое бремя в сельском хозяйстве относительно невысоко, налоговые льготы в среднем не могут дать заметного эффекта увеличения доходности сектора.

Эволюция налоговой политики в аграрных секторах развитых стран также демонстрирует все большую унификацию ставок, порядка уплаты, налоговой базы в сельском хозяйстве с другими секторами экономики.

Опыт, имеющий значение для аграрного сектора современной России:

- 1) использование налоговой политики для стимулирования или подавления определенных видов деятельности (что исключено при едином налоге) или всего аграрного производства в отдельных регионах;
- 2) отнесение имущественных и земельных налогов к местным уровням налогообложения;
- 3) кадастровый подход к расчету земельного налога;
- 4) налоговые стимулы для инвестиций в сельское хозяйство;
- 5) однократное взимание налогов в конце года;
- 6) усреднение налогооблагаемого дохода за несколько предшествующих лет;
- 7) упрощение бухгалтерского учета и применение вмененных налогов для мельчайших сельхозпроизводителей;
- 8) эмпирическая выработка ставок НДС уплаченного и полученного в сельском хозяйстве, для обнуления сальдо, перечисляемого в бюджет;
- 9) сальдирующие расчеты с бюджетом по НДС в конце года;
- 10) исключение двойного налогообложения в кооперативах.

2. Украина: опыт введения единого сельскохозяйственного налога

2.1. Эксперименты 1998 года

В 1998 году на Украине в порядке эксперимента в Глобинском районе Полтавской области, Старобешевском районе Донецкой области и Ужгородском районе Закарпатской области был введен единый сельскохозяйственный налог. В единый налог были включены все выплачиваемые сельскохозяйствен-

ными производителями типы налогов и обязательных платежей по состоянию на 1.01.1998, а именно:

- 1) налог на добавленную стоимость (только для Глобинского района);
- 2) налог на доход предприятий;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) плата (налог) за землю;
- 5) налог на собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов;
- 6) сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета;
- 7) сбор за специальное использование природных ресурсов;
- 8) сбор в Фонд для осуществления мероприятий по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальной защиты населения;
- 9) сбор на обязательное социальное страхование;
- 10) сбор на строительство, реконструкцию, ремонт и содержание автомобильных дорог общего пользования Украины;
- 11) сбор на обязательное государственное пенсионное страхование;
- 12) коммунальный налог.

Сельскохозяйственные товаропроизводители должны были платить в счет налогов и сборов в бюджеты и государственные целевые фонды единый налог денежными средствами (в Старобешевском и Ужгородском районах – только в денежной форме) или в виде поставок сельскохозяйственной продукции заготовительным и перерабатывающим предприятиям и организациям, с которыми районная государственная администрация, на территории которой вводится эксперимент, заключает соглашения по согласованию их с соответствующим районным советом.

К сельскохозяйственным товаропроизводителям были отнесены предприятия, валовой доход которых от операций продажи сельскохозяйственной продукции собственного производства, выработанной на территории районов внедрения эксперимента, за предыдущий отчетный (налоговый) год превышает 50 процентов общей суммы валового дохода этого предприятия.

Базой налогообложения установлена площадь пашни или площадь сопоставимой пашни, переданной сельскохозяйственному товаропроизводителю в собственность или предоставленной ему в пользование.

Ставка единого налога устанавливается для Глобинского района Полтавской области в размере 70 гривен или в натуральной форме в размере 298 килограммов пшеницы мягкой третьего класса с каждого гектара пашни с дифференциацией его соответственно бонитетной оценки грунтов в среднем по району, для Старобешевского района Донецкой области, Ужгородского района Закарпатской области – в денежной форме в размере соответственно 51 грн. 70 коп. и 60 грн. 10 коп. за гектар сопоставимой пашни с учетом коэффициента плодородия гектара пашни каждого хозяйства. Соотношение другой сельскохозяйственной продукции, эквивалентной одной тонне пшеницы мягкой третьего класса, который поставляется в счет единого налога, устанавливается с помощью коэффициентов, которые определяются соответствующим областным советом, на территории которого вводился эксперимент.

Затраты, связанные с транспортированием сельскохозяйственной продукции к заготовительным предприятиям и организациям, несут плательщики налога, а с приемом, хранением и реализацией этой продукции - заготовительные предприятия и организации с последующим возмещением таких затрат за счет полученной выручки от реализации указанной продукции

и продуктов ее переработки. Тарифы на выполнение указанных услуг согласуются с соответствующей районной государственной администрацией, на территории которой вводится эксперимент.

В случае уплаты единого налога в денежной форме плательщики налога пересчитывают в определенные сроки средства на отдельный счет отделений Государственного казначейства Украины в районах внедрения эксперимента.

Средства за сельскохозяйственную продукцию, поставленную в счет единого налога, заготовительные и перерабатывающие предприятия и организации перечисляют на отдельный счет отделения Государственного казначейства Украины в районе внедрения эксперимента не позднее следующего дня за отгрузкой продукции. Реализация сельскохозяйственной продукции в счет единого налога проводится по ценам, которые сложились на товарных биржах или на потребительском рынке реализации соответствующей продукции.

Законом установлены пропорции перечисления казначейством платежей в бюджеты и социальные фонды (различные для различных регионов эксперимента).

За задержку по перечислению средств в счет единого налога сельхозпроизводители платят пеню в 0,3% цены недопоставленной продукции, заготовители и переработчики – 120% учетной ставки Национального Банка Украины за каждый день просрочки.

Позднее, в сентябре 1998 года, НДС и в Глобинском районе был изъят из единого налога. Включение НДС в единый налог приводило к тому, что последующий в продовольственной цепочке экономический субъект вынужден был завышать цену на свою продукцию на величину не получаемого НДС за купленное сельскохозяйственное сырье. Это естественным образом ограничивало сбыт этой продукции.

В целом результаты эксперимента показали, что в денежной форме сельхозпроизводители налог заплатить не смогли, то есть более или менее успешными результаты были только в Глобинском районе. Короткие сроки эксперимента не позволяют сделать выводы о влиянии такого порядка налогообложения сельхозпроизводителей на их финансовое положение. Однако участники эксперимента подчеркивают, что упростилась процедура отчетности, появились стимулы интенсивного использования всей земли. В Глобинском районе площадь используемых земель выросла на 1%. С другой стороны, дополнительные преимущества получили землеинтенсивные хозяйства, например животноводческие. Так как социальные выплаты вошли в единый налог, то у хозяйств появились стимулы увеличить (или более полно отразить в своей отчетности) всю численность занятых. Так, в Глобинском районе за год эксперимента занятость в сельском хозяйстве за год эксперимента выросла на 3,7%. Главный результат – фискальный: собираемость налогов заметно выросла. Если в 1997 году по району было уплачено менее 2 млн. гривен, то в 1998 году – более 6 млн.

2.2. Опыт введения фиксированного сельскохозяйственного налога на всей территории Украины в 1999 году

С начала 1999 года Законом Украины от 17 декабря 1998 года N 320-XIV «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» описанный выше эксперимент распространен на всю территорию республики.

Порядок налогообложения сельскохозяйственных предприятий сохранен тот же, что и в экспериментальных условиях, но с некоторыми особенностями. Так, в фиксированный

налог не включены НДС⁵², подоходный налог работников и акцизы.

Фиксированный налог рассчитывается на 1 гектар сельхозугодий, оцененный по специальной методике, утвержденной постановлением Правительства в 1995 году. Методика опирается на денежную оценку сельскохозяйственных земель, применяемую в СССР в середине 1980-х годов. В соответствии с данной методикой средняя стоимость 1 га украинских сельхозугодий равна 1,7 ц пшеницы третьего класса. Стоимость различных угодий определяется по коэффициентам. Цена на пшеницу третьего класса устанавливается постановлением правительства. Другие продукты приводятся к стоимости пшеницы по соответствующим коэффициентам (примерно, как в 1921 году при введении продналога в натуральной форме).

Таким образом устанавливается фиксированный налог для сельхозпроизводителей в расчете на 1 га сельхозугодий. Очевидно, тяжесть налогообложения зависит от установленной цены на пшеницу. В 1999 году цена для целей налогообложения была установлена на уровне 220 гривен за ц пшеницы. При этом общий объем начисленного налога с сельского хозяйства в целом сократился по сравнению с 1997 года более чем в 3 раза. Для избежания резкого сокращения налоговых поступлений введена следующая корректировка ставок налога. Если у сельскохозяйственных товаропроизводителей начисленная в 1997 году сумма налогов и обязательных платежей превышает сумму фиксированного налога более чем в три раза, то к сумме фиксированного налога применяются коэффициенты: в случае

⁵² В 1999 г. ставка НДС на все сельскохозяйственные продукты установлена на нулевом уровне. НДС рассчитывается по общим ставкам, но сальдо НДС остается у сельхозпроизводителей, что является дополнительной субсидией сельскому хозяйству.

превышения в три-четыре раза - 1,5; в случае превышения более чем в четыре раза - 2.

Для учета сезонности сельскохозяйственного производства введен особый временной порядок сбора единого налога. Уплата налога проводится ежемесячно до 20 числа следующего месяца в размере трети суммы налога, определенного на каждый квартал от годовой суммы налога, в таких размерах:

- в I квартале - 10 процентов;
- в II квартале - 10 процентов;
- в III квартале - 50 процентов;
- в IV квартале - 30 процентов.

Сельхозпроизводители вправе самостоятельно решать вопрос о форме выплаты фиксированного налога – в натуральной или денежной форме.

Поставка зерна в счет фиксированного сельскохозяйственного налога осуществляется в определенные сельскохозяйственными товаропроизводителями по согласованию с районной государственной администрацией сроки, но не позднее 15 октября - с продукции ранних зерновых культур, до 1 декабря - с продукции поздних зерновых и технических культур, а поставка продукции животноводства - ежемесячно, но не позднее последнего дня текущего месяца.

Почти одновременно с принятием закона о фиксированном налоге был введен мораторий на него до 2001 года. Сельхозпроизводители по введенной схеме должны платить только в социальные фонды: 68% фиксированного налога в Пенсионный фонд и 2% в Фонд социального страхования.

Сельхозпроизводители повсеместно предпочитают платить продукцией – зерном, сахаром, подсолнечником. Социальные фонды на местах принимают продукцию. Они заключили договора с местными администрациями на хранение поступающей продукции. Местные бюджеты оплачивают расходы на

реализацию и хранение этой продукции. Как уже отмечалось, цена продукции, сдаваемой в счет налога, определяется централизованно. Базовая цена пшеницы (от нее по коэффициентам рассчитывается цена всех других продуктов) установлена на уровне 220 гривен за т, что превышало уровень рыночной цены. К концу года ее проиндексировали до 300 гривен, хотя рыночная цена в этот момент составляла уже 400 гривен. Социальные фонды смогли с прибылью реализовать поступившее зерно.

Сельхозпроизводители также оказались довольны, хотя и сдавали продукцию ниже реальной цены: налоговое бремя было снижено (с учетом моратория на 30% налогов) в 5 раз. В 1999 году налоговое бремя составило 3,5% от валовой продукции сельского хозяйства.

Местные бюджеты несут определенные расходы, связанные с хранением и реализацией продовольственного налога. Однако поступления в социальные фонды остаются в местных отделениях этих фондов и не перераспределяются в центр, что создает заинтересованность местных администраций в подобном порядке.

Эксперты утверждают, что пока бухгалтеры хозяйств продолжают вести полную бухгалтерию, хотя новая система налогообложения и законодательство этого не требует. Продолжение данной налоговой политики может привести к упрощению системы отчетности в хозяйствах.

2.3. Выводы

Система консолидации основной части налогов и социальных выплат в единый налог в сельском хозяйстве впервые введена на Украине в масштабах страны. Единый налог применяется в Польше, но там принципиально иная структура аграрного сектора, а на Украине основным сельхозпроизводителем являются крупные

сельхозпредприятия. В этом смысле украинский эксперимент уникален и особенно значим для России.

Введение фиксированного налога на Украине снизило налоговое бремя в сельском хозяйстве, не благодаря налогу *per se*, а в силу снижения налоговых ставок. Такое сокращение налогов не могло не вызвать благоприятных откликов среди аграрных менеджеров. В то же время 5-процентное снижение бремени не могло заметно улучшить финансового положения сельхозпроизводителей. Все же на Украине, как и в России, причины финансового кризиса в аграрном секторе лежат за пределами налоговой политики.

Уплата налога продуктами в краткосрочном режиме может (и опыт первого года на Украине это продемонстрировал) привести к росту собираемости налогов. Тем не менее, продовольственный налог в таком виде имеет несколько негативных последствий. Первый и наиболее очевидный недостаток был вскрыт еще в 1921 году при замене продразверстки продналогом, когда его первые годы платили в натуре. Главной сложностью стали коэффициенты пересчета одних продуктов в другие: слишком много волюнтаризма возникает при этом, продукты становятся разновыгодными с точки зрения уплаты налогов, процедура пересчета трудоемка. На Украине аграрное производство гораздо более гомогенно, чем в России - зерно, сахарная свекла, подсолнечник производятся почти повсеместно, поэтому эти три продукта стали определенной «налоговой валютой» для сельского хозяйства. Но в России в целом аграрное производство гораздо более гетерогенно, и проблема коэффициентов станет во весь рост.

Другой проблемой натуральных выплат налога является коррупция. Государством установленные цены и коэффициенты приведения одних продуктов к базовым создают практически неразрешимую проблему несоответствия реальных рыноч-

ных цен на продукты и используемых для нужд налогообложения. Это создает потенциальную возможность для *rent-seeking* (извлечения незаконного дохода) как чиновниками, так и менеджерами сельхозпредприятий. Украинский опыт это уже продемонстрировал, когда Пенсионный фонд занялся коммерческой деятельностью и стал продавать аккумулированное зерно по более высокой рыночной цене⁵³.

Наконец, третьим недостатком натуральной выплаты налога является еще большее укоренение бартера в агропродовольственной цепи. На Украине, как и в России, одним из основных каналов реализации сельхозпродукции является товарный кредит. Невысокая рентабельность производства означает, что стоимость реализации продукции незначительно превышает стоимость затраченных ресурсов. Товарный кредит - это уплата за материальные ресурсы и услуги своей продукцией. Если учесть, что оплата труда также все более «натурализуется», то хозяйства практически все свои затраты оплачивают продукцией. В совокупности два эти момента обуславливают потенциально низкое поступление денежных средств за реализацию продукции в хозяйства. Продналог еще больше уменьшает эти возможные денежные поступления от реализации. Не требует длительного доказательства тот факт, что бартерные обменные пропорции в агропродовольственном комплексе, как правило, устанавливаются не в пользу сельского хозяйства (как было показано выше, украинский опыт фиксированного налога и государственных цен на пшеницу для целей налогообложения только подтвердил это правило). А это значит, что чем больше

⁵³ Ситуация напоминает широко распространенные в России несколько лет назад так называемые «хлебные дела», когда региональные администрации использовали средства, выделенные на закупку в региональные продовольственные фонды, не по назначению. При этом мотивировалась такая деятельность стремлением увеличить изначальные ресурсы.

распространен бартер и меньше денежная реализация, тем меньше чистый доход в сельском хозяйстве. Таким образом, натуральная форма налогообложения, давая временное облегчение сельхозпроизводителям, на деле еще боле усугубляет финансовый кризис в отрасли, который выражается в низком чистом доходе отрасли.

Наконец, стоимость создания в государственных фискальных органах аппарата по реализации продукции, которая поступает в счет налога, может оказаться выше стоимости возросших налоговых поступлений от сельского хозяйства в денежном эквиваленте. Таких расчетов на Украине пока не делалось.

Суммируя вышесказанное, отметим, что год работы Украины в режиме фиксированного налога пока не дал однозначно положительных результатов, дающих полновесные основания для перенесения этого опыта в Россию. В то же время есть ряд заключений, существенных для российской налоговой системы в аграрном секторе.

Опыт, имеющий значение для аграрного сектора современной России:

- 1) НДС, акцизы и индивидуальные подоходные налоги работников сельхозпредприятий не подлежат включению в единый налог;
- 2) снижение налогового бремени не решает финансовой проблемы сельского хозяйства;
- 3) неразвитость рыночной инфраструктуры и заблокированность расчетных счетов сельхозпроизводителей делает невыгодной для них денежную форму выплаты налогов, с другой стороны, натуральный налог ведет к ухудшению их финансового положения в среднесрочной перспективе;

- 4) натуральные налоги связаны со сложной процедурой определения коэффициентов пересчета и базовых цен, а также чреваты усилением коррупции в фискальных органах;
- 5) использование площади сельхозугодий как налогооблагаемой базы для единого налога ведет к улучшению использования земельного ресурса, но увеличивает трудоинтенсивность в сельском хозяйстве.

3. Обзор отечественного опыта налогообложения сельского хозяйства

3.1. *Общая система налогообложения сельского хозяйства в России*

Современная система налогообложения сельского хозяйства в России введена в 1992 году. В последующие годы она корректировалась путем введения дополнительных налогов (специального налога, налога на содержание жилищного фонда, на нужды образовательных учреждений и др.) или отмены уже существующих, но коренных изменений в налоговой системе не происходило.

В современной системе налогов сельское хозяйство уплачивает около 20 различного рода налогов и сборов.

Основы льготной налоговой политики по отношению к сельскому хозяйству определены постановлением Съезда народных депутатов РСФСР от 3.12.1990 «О программе возрождения российской деревни и развития агропромышленного комплекса» и Законом РСФСР от 21.12.1990 «О социальном развитии села». Указанными документами предусмотрено взимание с сельскохозяйственных производителей только одного налога – земельного. Тем не менее, сектор выплачивает

почти все предусмотренные налоговым законодательством России.

В 1992 году новая система налогообложения в России освободила сельхозпроизводителей от налогов на прибыль от реализации сельхозпродукции (с 1993 года - и от реализации переработанной собственной продукции), от налога на имущество, от налогов на пользователей автодорог, с владельцев транспортных средств и на приобретение транспортных средств. Сельское хозяйство не платит за пользование водными ресурсами. Крестьянские хозяйства освобождены на 5 лет с момента создания от платы за землю.

Сельское хозяйство имеет льготы и по отчислениям во внебюджетные фонды. Отчисления в Пенсионный фонд установлены в размере 20,6% от фонда оплаты труда (во всех других отраслях в 1992 году – 31%, с 1993 года - 28%).

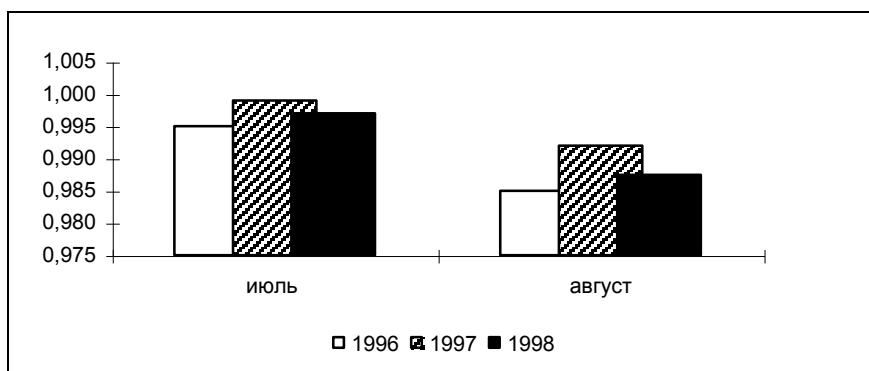
На основные виды сельскохозяйственной продукции изначально была установлена пониженная ставка НДС: 10% против 20%. Летом 1998 года была сделана попытка выравнивания ставок НДС, когда льготная ставка для основных продовольственных продуктов была элиминирована. Краткий опыт показал, что увеличение ставок НДС не ведет, как это предполагалось адептами сниженных ставок, к росту цен на соответствующие продукты и, соответственно, не снижает платежеспособный спрос на них.

На Рисунке 1 показаны соотношения индексов цен на продовольственные продукты и общего индекса потребительских цен в июле и августе в 1996-1998 годах. Из рисунка видно, что после отмены льготного НДС для значительной группы продовольственных товаров цены в целом росли медленнее потребительских цен. Таким образом, пониженные ставки НДС для продовольственных продуктов являются не способом увеличения сбыта агропродовольственной продукции, но формой

скрытого субсидирования сельского хозяйства (при низкой рентабельности и убыточности сельского хозяйства сальдо полученного и уплаченного НДС становится отрицательным, то есть подлежащим компенсации из бюджета).

Рис. 1

**Соотношение индексов цен на продовольственные
продукты и общего индекса потребительских
цен в июле и августе**



Источник: Данные Росстата соответствующих лет.

С 1 апреля 1999 года льготная 10% ставка НДС введена вновь и применяется по зерну, сахару-сырцу, рыбной муке, рыбе и морепродуктам, реализуемых для технических целей, кормопроизводства и производства лекарственных препаратов.

НДС не взимается с продукции сельского хозяйства и ее переработки, реализуемой в счет натуроплаты труда.

По подоходному налогу с физических лиц сельское население также имеет ряд льгот. В частности, не облагаются налогом доходы частных лиц от ведения ЛПХ и от реализации продукции, полученной в счет оплаты труда в сельхозпредприятиях, если они не превышают 50-кратного размера мини-

мальной месячной заработной платы. Также не платят подоходный налог члены фермерского хозяйства первые пять лет после создания такого хозяйства.

В стране отсутствует единое законодательное определение сельхозпроизводителя. В налоговом законодательстве сельхозпроизводителем признается предприятие, в выручке которого реализация сельхозпродукции и продуктов ее переработки составляет не менее 70%. В законодательстве о банкротстве особым сельхозпроизводителем признается предприятие с долей такой выручки в 50%.

Сумма основных налоговых льгот по предприятиям (без фермеров) сельского хозяйства показана в таблице 13. Резкое увеличение суммы налоговых льгот в 1996-1998 годах обусловлено переоценкой основных фондов и повышением ставки налога на пользователей автомобильных дорог. Налоговые льготы по данным таблицы представляют собой значительную долю валовой продукции и выручки сельхозпредприятий. Фактически выплаченные налоги в несколько раз ниже полученных налоговых льгот. Иначе говоря, налоговые льготы представляют для аграрного сектора заметную величину.

В то же время нужно отметить, что значительную долю этих льгот составляет отсутствующий для сельского хозяйства налог на имущество. Стоимость же имущества в отрасли (не в последнюю очередь из-за отсутствия налога на имущество) переоценена. Завышенная же стоимость фондов выражается в завышенной амортизации, которая сугубо по бухгалтерским книгам снижает рентабельность сектора⁵⁴.

⁵⁴ См. доклад ИЭПП «Несостоятельность сельскохозяйственных предприятий».

ТАБЛИЦА 13

Налоговые льготы сельскому хозяйству

	1994	1995	1996	1997	1998
Налоговые льготы, млрд.руб.	7,0	11,6	19,8	20,3	20,3
В % к ВВП	1,1	0,7	0,9	0,8	0,8
В % к валовой продукции с/х	9,5	5,5	7,0	6,1	6,3
В % от выручки в с/х	40,5	23,1	29,1	26,9	26,6
В % к внесенным налогам и платежам	159,1	141,5	244,4	236,0	563,9
В % к начисленным налогам и платежам	114,8	84,1	123,0	117,3	109,1

Источник: По данным Минсельхозпрода РФ и Росстатагентства

1991 год был годом наивысшей рентабельности сельского хозяйства. Средняя рентабельность по отрасли составила 37,7%, количество убыточных хозяйств достигало всего нескольких процентов. С 1995 года аграрное производство в среднем стало нерентабельным. В 1997 году доля убыточных хозяйств составляла 82%, в 1998 году – 89%. В результате доля налогов в выручке сельхозпредприятий повысилась с 6,5% в 1991 году до 9% - в 1997 году. Аграрное производство в ходе реформ резко увеличило свой трудоинтенсивный характер, в силу этого доля обязательных платежей, рассчитываемых на основе фонда заработной платы, в выручке в 1997 году составляла 9,7%. Таким образом, доля выручки, изымаемой в виде налогов и платежей в сельском хозяйстве составляла в 1997 году 18,7% валовой продукции и вдвое превышала показатели по промышленности.

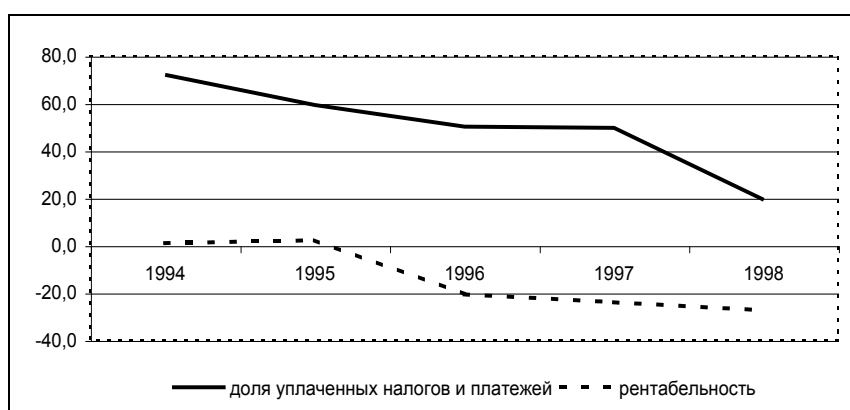
Аккуратность выплаты налогов и обязательных платежей в сельском хозяйстве очевидным образом зависит от уровня рентабельности сектора (Рис. 2).

Недоимка по платежам в бюджеты и во внебюджетные фонды в сельском хозяйстве на 1.01.1997 составляла 3 млрд. руб. (из 8,5 млрд. начисленных налогов и платежей), на 1.01.1999 – 7,8 млрд. руб. (из 13,8 млрд. руб.). Наибольший

удельный вес в платежах сельского хозяйства составляют НДС и земельный налог.

Рис. 2

Зависимость доли фактически выплаченных налогов в общей сумме начисленных налогов от рентабельности сельхозпредприятий*



* - рентабельность рассчитана по всей деятельности.

Источник: По данным Мисельхозпрода и Росстата

По оценкам экспертов в аграрном производстве сложился очень большой теневой оборот продукции⁵⁵, который не позволяет точно оценить реальные объемы реализации, выручки и доходов. Обследование в 5 регионах Европейской части России показывают, что основная часть продукции после поставок в региональные фонды (в уплату за товарный кредит), реализуется за наличный расчет, что позволяет занижать реальные цены и выручку. Большой удельный вес занимает бартер, также позволяющий при определенных схемах избегать налого-

⁵⁵ По различным экспертным оценкам объем не показанного сбора зерновых равняется 20% официальной цифры. Укрываются не только сборы и урожайность, но и площади посевов.

обложения. Весомую часть бартерных операций занимают натуральные выплаты населению и продажа продукции по льготным ценам своим работникам.

Часть I Налогового кодекса РФ, введенная в действие с 1 января 1999 года, сокращает часть налогов, уплачиваемых сельским хозяйством, за счет местных и региональных сборов. Однако эти налоги и сборы отменяются только с введением в действие части II Кодекса. В то же время Налоговый кодекс с 1999 года увеличивает налоговое бремя на сельское хозяйство распространением на него транспортного и дорожного налогов на сумму в 5,2 млрд. руб. Кроме того, в 1999 году увеличены ставки земельного налога. Кодексом предусматривается введение налога на имущественные паи физических лиц – пайщиков сельхозпредприятий, данный налог составит в сумме 600 млн. руб. С 2003 года планируется ввести водный налог на забор воды для орошения и технологических нужд животноводческих комплексов.

3.2. Предложения по введению единого сельскохозяйственного налога: концепция проекта Налогового кодекса РФ

Проект Налогового кодекса России в своей второй части предполагает введение единого сельскохозяйственного налога. Порядок введения и применения единого налога на сельскохозяйственных товаропроизводителей регулируется положениями главы 58 проекта. Данная глава состоит из 10 статей, посвященных соответственно: общим условиям применения единого налога на сельскохозяйственных товаропроизводителей (620 статья), налогоплательщикам (621 статья), налоговому периоду (622 статья), порядку перехода и отказа от работы в условиях перехода на уплату налога (623 статья), объекту налогообложения и налоговой базе (624 статья), ставкам (625

статья), особенностям применения налога при использовании в качестве налоговой базы общей площади сельскохозяйственных угодий (626 статья), порядку исчисления и уплаты налога (627 статья), зачислению сумм налога (628 статья), учету и отчетности при переходе на уплату налога (629 статья), инструкции о необходимых для перехода на уплату налога документах (630 статья).

Согласно статье 620 решение о введении налога принимается органами законодательной власти субъектов Федерации. Далее в статье говорится, что перевод соответствующих необходимым критериям организаций и индивидуальных предпринимателей происходит независимо от размера предприятия (численности занятых и объема выручки) на добровольной основе. Не имеют права на переход на уплату единого налог для сельскохозяйственных товаропроизводителей организации, занимающиеся производством подакцизной продукции (включая алкогольную) как из собственного, так и из давальческого сырья.

Введение налога обуславливается заменой для организаций уплаты всех налогов и платежей во внебюджетные фонды, кроме налога на добавленную стоимость, налога на доходы от капитала, государственной пошлины, транспортного налога, таможенной пошлины и иных таможенных платежей, акцизов, налога с продаж, платежей за пользование природными ресурсами, федеральных, региональных и местных лицензионных сборов, иных налогов и сборов, не связанных с осуществлением деятельности по производству сельскохозяйственной продукции. Причем последнее относится исключительно к организациям, в чьей общей выручке более 70% составляет выручка от произведенной или произведенной и переработанной сельскохозяйственной продукции. Все вышеперечислен-

ные налоги, взимаемые в связи с иной, нежели сельскохозяйственная деятельность, уплачиваются в общем порядке.

Что касается индивидуальных предпринимателей, то для них единый налог заменяет подоходный налог с физических лиц.

Статья 621 устанавливает, что плательщиками единого налога являются российские организации в определении Налогового Кодекса и индивидуальные предприниматели. Налоговый период по данному налогу равен одному году.

В статье 623 говорится, что налогоплательщик, желающий перейти на уплату единого налога, представляет в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление, причем не позднее одного месяца до начала налогового периода. Заявление принимается руководителем или заместителем руководителя налогового органа не позднее начала налогового периода и рассматривается в течение 15 дней. По истечении этого срока заявителю направляется решение о переводе его на уплату единого налога или же мотивированный отказ. Налоговый орган не может отказать налогоплательщику в переходе на уплату налога в случае, если предприятие является сельскохозяйственным товаропроизводителем, не производящим подакцизную продукцию из собственного или дачвальческого сырья. Частью второй данной статьи неинформирование заявителем налогового органа об обстоятельствах, препятствующих переходу на уплату единого налога, характеризуется как налоговое правонарушение.

Нарушение условий перехода на уплату единого налога на сельскохозяйственных товаропроизводителей обязывает налогоплательщика перейти на общий порядок налогообложения, начиная с квартала, следующего за кварталом, в течение которого было допущено нарушение. Квартал, с которого фактически осуществлен переход на общий порядок налогообложения считается для налогоплательщика началом нового налогового

периода. За весь период нарушения порядка перехода на единый налог производится пересчет налоговых обязательств, неправомерно не начисленных на налогоплательщика.

Отказ от работы в условиях применения налога должен сопровождаться подачей соответствующего заявления в налоговый орган. Переход на общий порядок уплаты налога осуществляется с нового налогового периода. Предоставление права перехода на уплату единого налога, не может быть предоставлено налогоплательщику уже пользовавшемуся таким правом и отказавшимся от него, кроме как по прошествии трех лет, начиная с начала нового налогового периода, следующего за периодом в течение которого был произведен отказ.

В соответствии со статьей 624 объектом налогообложения и налоговой базой по данному налогу является валовая выручка налогоплательщика, полученная им за налоговый период, от реализации сельскохозяйственной продукции, а для предприятий, в валовой выручке которых выручка от сельскохозяйственной продукции составила не менее 70 процентов – вся валовая выручка. В качестве альтернативной налоговой базы, по решению органов законодательной власти субъектов Федерации, может использоваться общая площадь сельскохозяйственных угодий или нормативная цена сельскохозяйственных угодий, рассчитанная по методике, утверждаемой Правительством.

Налоговая ставка для организаций–плательщиков данного налога устанавливается в размере не более 8 процентов от валовой выручки. При этом в доход как федерального бюджета, так и внебюджетных фондов единый налог поступает по ставке 2 процента, а оставшаяся часть (4 процента) в доход консолидированного бюджета субъекта Федерации. Для индивидуальных предпринимателей ставка устанавливается в размере не более 5 процентов, и вся сумма налога поступает в консолидированный бюджет субъекта Федерации.

Распределение налоговых поступлений от единого налога на сельскохозяйственных товаропроизводителей между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами происходит в порядке, установленном решением законодательного органа субъекта Федерации. Распределение налоговых поступлений от данного налога, направляемые во внебюджетные социальные фонды, между конкретными фондами происходит исходя из пропорций, основанных на фактически действовавших в течение налогового периода ставок отчислений в эти фонды (статья 627).

В случае принятия решения о применения в качестве налоговой базы общей площади сельскохозяйственных угодий устанавливается специфическая ставка на единицу площади, с учетом плодородия и местоположения. При принятии решения об использовании нормативной цены сельскохозяйственных угодий в качестве налоговой базы ставка устанавливается в процентном отношении от нормативной цены земли. Пониженные ставки налога устанавливаются по решению законодательных органов субъектов Федерации в пределах сумм, зачисляемых в региональные или местные бюджеты.

При использовании в качестве налоговой базы общей площади сельскохозяйственных угодий ставка налога устанавливается законодательным органом субъекта Федерации, исходя из средних размеров налога с одного гектара сельскохозяйственных угодий по данному субъекту Федерации, определенных Правительством РФ. При определении среднего размера налога по субъектам Федерации Правительство принимает в расчет общую сумму налогов и сборов, включая взносы во внебюджетные фонды, подлежащую взносу организациями и индивидуальными предпринимателями в связи с осуществлением сельскохозяйственной деятельности, и общую площадь сельскохозяйственных угодий на территории субъекта Федера-

ции. Суммы налога, рассчитанные исходя из ставок, установленных органами законодательной власти субъектов Федерации не должны быть меньше средних сумм налога, закрепленных для данного субъекта Федерации Правительством РФ.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей установлен различный порядок уплаты налога: организации до 15 февраля уплачивают авансовый платеж в размере 20 процентов от суммы налога, рассчитанной на основе выручки, полученной за предшествующий налоговый период, и оставшуюся часть – до 15 февраля следующего года, индивидуальные предприниматели уплачивают налог единым платежом, рассчитанным на основании фактически полученной выручки, по окончании налогового периода.

3.3. Эксперименты по единому сельскохозяйственному налогу в Российской Федерации

Идея единого сельскохозяйственного налога в России восходит к новой экономической политике с ее заменой продразверстки продналогом. В те годы введение продналога дало высокий положительный результат. Однако такой налог вводился, во-первых, в мелкокрестьянской стране, где разветвленная форма налоговой системы было принципиально невозможным. Кроме того, продналог давал эффект на фоне отмены убивавшей деревню продразверстки.

Второй всплеск интереса к продналогу возник в конце 1980-х годов в период активного реформирования советской системы сельского хозяйства, что также отчасти было инспирировано поисками решений в системе нэпа. Тогда для повышения стимулирования сельскохозяйственных производителей государственные поставки были разбиты на государственный заказ и продналог. В отличие от 1920-х годов эта система не

дала абсолютно никакого эффекта, кроме как нарушения статистической динамики.

Сегодня сторонники идеи единого сельскохозяйственного налога ищут в нем решения нескольких проблем. Во-первых, снижения налогового бремени для сектора. Во-вторых, упрощения процедуры расчета и уплаты налога. Третья группа проблем зависит от того, какой механизм единого налога предлагают. Земельный налог предполагает интенсификацию использования земли. Натуральная форма налога способствует более легкому способу аккумуляирования продовольствия в региональных фондах.

Идея единого налога обсуждается в аграрном истеблишменте все годы реформ. Пока только несколько регионов и, прежде всего, Белгородская область решились на эксперимент.

Белгородский эксперимент по введению единого сельскохозяйственного налога

С 1.08.1996 года в Белгородской области введен единый продовольственный налог с сельскохозяйственных производителей. Базовая ставка налога рассчитана в продовольственной пшенице с гектара пашни. Остальные продукты пересчитываются по установленным коэффициентам. Ставки варьируют по районам в зависимости от качества земли. Совместно с заинтересованными органами разработана схема распределения денежных поступлений от реализации продналога по бюджетам разного уровня и внебюджетным фондам. Сбором и реализацией продналога занимается Продовольственная корпорация. Для сельскохозяйственных предприятий присоединение к системе продналога является необязательным – они могут сохранить прежние платежи.

Объем налоговых поступлений от сельского хозяйства в 1996-97 годах вырос по сравнению с 1995 годом. В то же время сельскохозяйственные производители в большинстве своем предпочитают старую систему налогообложения.

Другие эксперименты по единому налогу

В 1999 году в ряде регионов страны также начались эксперименты с единым сельскохозяйственным налогом. Информация об этих экспериментах весьма отрывочна и противоречива. Известно, что в одном из районов Саратовской области введен единый сельскохозяйственный налог. Однако в этом районе все сельхозпроизводители представляют собой фермерские хозяйства. В этом случае единый налог может иметь форму вмененного налога для малого бизнеса. Другой пример такого эксперимента – Тюменская область.

3.4. Расчеты ориентировочных ставок единого налога для регионов и последствий его применения

Очевидно, что в случае введения того или иного варианта единого сельскохозяйственного налога в соответствии с проектом Налогового кодекса РФ произойдет определенное перераспределение налогового бремени между аграрными секторами субъектов Федерации. Для оценки степени этого перераспределения нами были проведены соответствующие расчеты.

Для расчетов использовались данные из следующих источников:

- 1) бухгалтерская отчетность сельхозпредприятий – выручка (нетто) от реализации товаров, работ и услуг за вычетом НДС, акцизов и др., отчисления на социальные нужды (начисленные и перечисленные);
- 2) данные Госналогслужбы – поступления и недоимка по налоговым платежам от сельхозпредприятий;

- 3) данные Роскомзема - данные по площадям сельхозугодий и их балльной оценке;
- 4) подоходный налог рассчитывался к фонду оплаты труда в сельхозпредприятиях в 1997 году в процентном отношении, сложившемся в 1995 году;
- 5) расчет единого налога при валовом доходе в качестве налогооблагаемой базы делался по ставке 8%.

Расчеты приводятся в Приложении к настоящей главе.

При применении выручки как базы обложения единым налогом сельскохозяйственных производителей и 8%-ной ставке налога только один регион в стране должен будет платить больше того, что было начислено на его сельское хозяйство в 1997 году – это Белгородская область. Такой результат может быть следствием проведения налогового эксперимента в этой области: продовольственный налог, введенный здесь с 1996 года, рассчитывается на земельную площадь, а значит стимулов для укрытия выручки в этом регионе существенно меньше, чем в других регионах. Поэтому расчетный единый налог на выручку здесь оказался выше реально начисленного.

⁵⁶

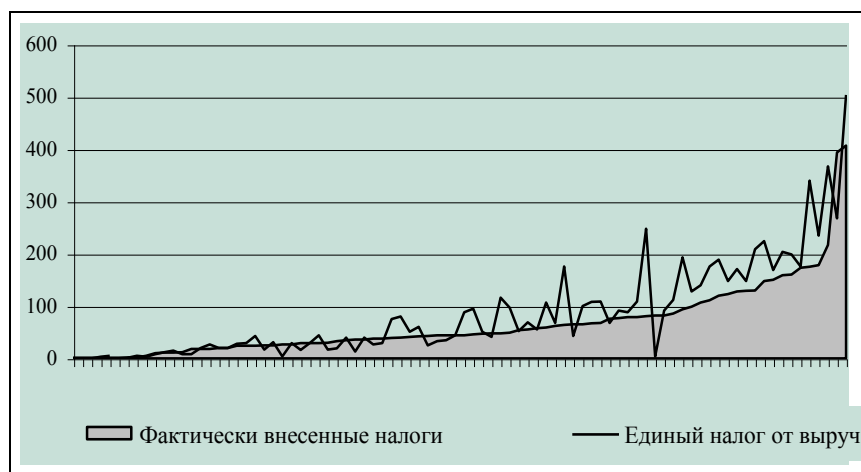
При сопоставлении расчетного единого налога с общей суммой реально поступивших от региона налогов в 1997 году, менее чем в 30 регионах единый налог (на выручку) оказывается ниже реально уплаченного или равен ему. В большинстве своем это регионы маргинального сельскохозяйственного производства – Архангельская и Мурманская области, районы Севера и Дальнего Востока. В этих регионах выручка от реализации сельхозпродукции незначительна и, соответственно, новый налог будет исчисляться незначительными величинами.

⁵⁶ Данный результат можно использовать для оценки степени укрытия выручки в сельском хозяйстве.

Но есть и исключения, например, Московская, Калужская и Астраханская области, где также введение единого налога на выручку приведет к уменьшению тяжести налогообложения. Основной причиной снижения платежей с введением единого налога в этих регионах является относительно более высокая, чем в среднем по стране степень фактического внесения налогов и прочих платежей (60-75% от начисленного уровня).

Рис. 3

Соотношение между фактически внесенными налогами в 1997 году и расчетным уровнем налогов при введении единого налога с выручки (по регионам России)



Примечание: по оси X – регионы, по оси Y – млн. руб.

Источник: По данным Минсельхозпрода

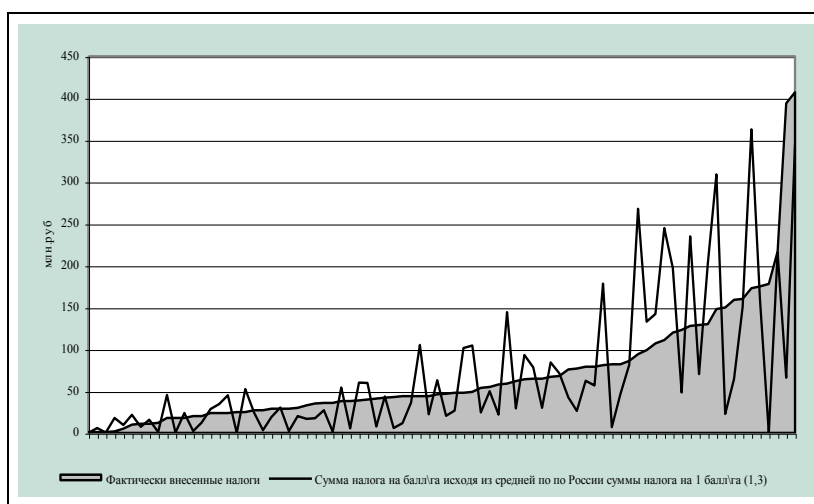
Иными словами, регионы с более высокой налоговой дисциплиной в сельском хозяйстве при введении единого налога на выручку имеют преимущество – тяжесть налогообложения для них снижается. Выигрывают в этом случае и регионы с более высокой долей теневого оборота в сельском хозяйстве.

При введении единого налога в расчете на баллогектар тяжесть налогообложения существенно (в некоторых регионах до двух раз) возрастет на территориях с наиболее плодородными землями – в Воронежской, Оренбургской, Тамбовской, Ростовской областях, Ставропольском и Алтайском краях, других субъектах Федерации.

Кроме того, очевидно, что единый налог на баллогектар снизит стимулы к сокрытию выручки и к натуральной оплате труда, с другой стороны, увеличит стимулы к интенсивному использованию земли, особенно в наиболее плодородных регионах. В разрезе конкретных специализаций хозяйств в выигрыше оказываются капитало- и трудоинтенсивные производства (тепличные хозяйства, птицефабрики, хозяйства с развитой собственной переработкой и торговлей, конезаводы и т.п.) в то время как землеинтенсивные производства проигрывают (зерновые, овощеводческие открытого грунта, занятые отгонным животноводством и т.п.). В наиболее тяжелом положении окажутся хозяйства с экстенсивным типом животноводства: эта отрасль не имеет значительных перспектив роста рентабельности в обозримом будущем. Хозяйства зерновой, масличной, овощеводческой ориентации имеют в среднем положительную рентабельность, и возможный рост налогов для них не будет столь обременительным, как для животноводческих хозяйств с большими площадями угодий.

Рис. 4

Соотношение между фактически внесенными налогами в 1997 году и расчетным уровнем налогов при введении единого земельного налога с единой ставкой на 1 баллогектар (по регионам России)



Примечание: по оси X – регионы

Источник: По данным Минсельхозпрода

3.5. Предложения по совершенствованию системы налогообложения сельского хозяйства в России

Мировая практика не знает примеров применения единого налога на крупные предприятия корпоративного типа. Исключения составляют описанные выше белгородский и украинский эксперименты, результаты которых пока не совсем очевидны. Нечто подобное единому налогу существует в польском сельском хозяйстве, но там основу аграрного производства составляют мелкие крестьянские хозяйства без развитой бухгалтерии, с единым доходом семьи от своей деятельности и т.д.

В России основой аграрного производства все еще остаются крупные сельскохозяйственные предприятия, которые, вообще говоря, в состоянии вести полный бухгалтерский учет для расчета по всей совокупности налогов. Большие льготы по налогообложению сельского хозяйства привели к тому, что основными плательщиками сельхозпредприятий государству является НДС и платежи в социальные фонды. По своей природе НДС не может быть включен в единый налог (неудачный опыт Украины в 1998 году в убедительно это показал). Среди социальных платежей конструкция платежей в фонд социального страхования также не позволяет включить его в единый налог. По тем же основаниям, что и НДС, видимо, сложно включить в единый налог и акцизы (хотя их доля в общих платежах сельского хозяйства и незначительна). Таким образом, полной консолидации всех налогов и платежей все равно не получается.

Единый земельный налог, начисляемый от выручки, приведет к росту теневого оборота, станет стимулом сокрытия доходов от реализации, занижения цен. К тому же понятие выручки в условиях огромного распространения бартерных операций крайне неопределенно.

Единый налог, исчисляемый от сельхозугодий, приводит к значительному перераспределению тяжести налогообложения на наиболее плодородные регионы, а также на хозяйства с экстенсивной специализацией.

Еще один недостаток единого налога заключается в невозможности регулировать отдельные процессы в производственной сфере с помощью данного налога. Так, в частности, в 1993 году для стимулирования развития малой переработки был отменен налог на прибыль от реализации продуктов переработки собственного сельскохозяйственного сырья. Невозможно стимулировать производственные инвестиции путем, например, ускорения норм амортизации в отрасли. Единый налог теряет гиб-

кость, присущую разветвленной системе налогообложения, хотя и существенно упрощает учет.

Тем не менее, единый налог вошел в проект Налоговый кодекс и имеет весомое политическое значение, усиленно лоббируется аграрной фракцией. В этой связи имеет смысл рассмотреть принципы, на основе которых такой налог может быть применен в России.

3.5.1 Рекомендации по введению единого сельскохозяйственного налога в России

1. Единый сельскохозяйственный налог должен быть обязательным по всей стране, недопустимо право выбора самими субъектами налогообложения, какой тип налогов они будут платить. Расчеты показали, что часть регионов и хозяйств будет иметь выгоды при новом типе налогообложения, у части – возрастет налоговое бремя. При праве выбора схемы налогообложения хозяйства будут минимизировать платежи и, соответственно, общая сумма налоговых поступлений всегда будет меньше суммы поступлений в расчетный период.

2. Базой исчисления единого налога должна быть не выручка, а земля (баллогектары). Во-первых, не должно быть множественности баз исчисления одного и того же налога. Во-вторых, выручка – наиболее сложный для наблюдения показатель, особенно в аграрном производстве.

3. В единый налог не должны включаться НДС, акцизы и платежи в фонд социального страхования, платежи за пользование природным ресурсами, лицензионные сборы. Безусловно, не включается в единый налог и подоходный налог с физических лиц.

4. Единый налог должен уплачиваться исключительно в денежной форме. Продовольственные сборы в счет налога тормо-

зят развитие аграрного рынка в стране, порождают межрегиональные торговые барьеры, ведут к занижению сельскохозяйственных цен, способствуют коррупции в фискальных органах. В целях повышения собираемости налогов в сельском хозяйстве в законодательном порядке могут быть предусмотрены меры по наложению ареста и принудительной реализации готовой продукции предприятий-неплательщиков. В этой связи получателем налога должны быть региональные казначейства, а не продовольственные корпорации.

5. В Налоговом кодексе должны быть установлены нормы распределения поступлений от единого сельскохозяйственного налога в бюджеты различных уровней и во внебюджетные фонды.

6. Налоговый кодекс также должен предусмотреть возможность корректирующих коэффициентов для отдельных видов интенсивного сельскохозяйственного производства, например пушного звероводства или коневодства, где прибыль на единицу площади может значительно превышать средние по отрасли показатели.

7. Для целей налогообложения в Налоговом кодексе должно быть дано определение сельскохозяйственного производителя. В сложившейся российской законодательной практике сельскохозяйственным производителем признается предприятие или индивидуальный предприниматель, если в общем объеме реализации его продукции сельскохозяйственная продукция составляет не менее 70%. Это определение может быть применено и для целей введения единого налога.

8. Для элиминирования перераспределения налогового бремени между регионами возможно введение дифференцированной по регионам ставки единого налога, рассчитанного по тем же принципам, что и единая всероссийская ставка: сумма уплаченных (начисленных) в базовом году налогов делится на общую

сумму баллогектаров по области, полученная таким образом ставка едина для всех сельхозпроизводителей области. Единая ставка налогов для всей России может привести к тому, что налоговая база в сельскохозяйственных регионах с бедными почвами будет резко сокращена, а сельхозпроизводители и станут еще более зависимы от трансфертов из бюджетов верхних уровней.

9. Единый налог должен взиматься с учетом сезонности сельскохозяйственного производства, то есть основная часть платежей должна приходиться на вторую половину года. За основу может быть взята схема украинского законодательства. Однако в России сезон уборки и поступления средств от реализации продукции заметно варьируют по территории страны. В этой связи возможно введение схем платежей единого налога на региональном уровне при установлении крайних сроков в федеральном законодательстве.

10. При введении единого налога должны быть сохранены существующие сегодня льготы для вновь создаваемых фермерских хозяйств на период их становления. В течение пяти первых лет функционирования фермерские хозяйства должны быть освобождены от уплаты единого налога.

11. Налоги и платежи, не входящие в единый налог, сельскохозяйственные предприятия уплачивают в установленном законом порядке.

12. Сельскохозяйственные предприятия, сельскохозяйственная деятельность в которых составляет не менее 70% всей деятельности, уплачивают единый сельхозналог со всей своей деятельности.

13. Упрощение системы налогообложения в сельском хозяйстве не должно привести к утрате системы учета в отрасли. Все устранимые в едином налоге базы обложения (фонд оплаты труда, прибыль от сельскохозяйственной деятельности, основ-

ные фонды, амортизация и др. должны остаться в статистической и бухгалтерской отчетности предприятий). В противном случае возврат от единого налога к общей системе налогообложения будет затруднен.

3.5.2 Рекомендации по введению интегрального налога в сельском хозяйстве России

Как уже отмечалось выше, адепты единого сельскохозяйственного налога преследуют решение двух основных проблем: снижения налогового бремени и упрощение процедуры взимания налога. Существенным фактором налогообложения в сельском хозяйстве является сезонность и соответствующая нерегулярность поступления доходов. В российских условиях, как и во многих других переходных экономиках, последний фактор имеет особое значение. Либерализация цен привела к почти мгновенному исчезновению оборотного капитала в сельхозпредприятиях. Последующий кризис сбыта и отсутствие адекватной кредитной системы создали перманентный финансовый кризис в сельском хозяйстве. В этих условиях разновременность поступления доходов и возникновения налоговых обязательств играет важную роль, в отличие от развитых экономик.

Очевидно, для снижения налогового бремени введение единого налога вовсе необязательно. Для упрощения налоговой процедуры единый налог в том виде, в котором он предлагается в проекте Налогового кодекса, также не является панацеей.

На наш взгляд, многие из названных проблем может решить введение интегрального налога. Под интегральным налогом мы понимаем все текущие налоги и платежи сельского хозяйства в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды, сведенные в единый платеж. При этом сохраняются все ставки (если не пересматриваются в сторону уменьшения) и налогооблагаемые базы,

а также принципиальные порядки расчета. Однако этот интегральный налог уплачивается единовременно, в конце года одним платежом в казначейство, которое уже распределяет эти поступления по назначению.

Интегральный налог уплачивается исключительно в денежной форме. В случае не уплаты или неполной уплаты налога казначейство должно иметь право задерживать в пределах недоплаченных сумм перечисление бюджетных субсидий хозяйству-должнику и накладывать арест на его готовую продукцию (как самого хозяйства, так и предназначенную для выплат в счет арендной платы, дивидендов или заработной платы).

Налоговые поступления в бюджеты и внебюджетные фонды от сельхозпроизводителей составляют около 1% всех поступлений в них. В этой связи задержка поступлений до конца года не станет для них заметной проблемой. Интегральный налог в описанном виде упрощает контроль за его уплатой, а значит – появляется шанс укрепления финансовой дисциплины в сельском хозяйстве.

Для сельхозпроизводителей данная схема упрощает процедуры выплаты налогов и платежей. Сроки уплаты интегрального налога можно установить после составления баланса предприятия, когда все финансовые результаты хозяйственного года подсчитаны. Основная задолженность предприятий сельского хозяйства – это задолженность бюджетам и внебюджетным фондам, именно эти долги блокируют расчетные счета предприятий и стимулируют бартерные операции. Оплата же налога только по итогам года позволяет этим предприятиям в течение года пользоваться своим расчетным счетом⁵⁷. Интегральный налог также учитывает сезонность поступления доходов в аграр-

⁵⁷ Возможно, для перехода к интегральному налогу будет необходимо временно наложить мораторий на старые долги государству.

ном секторе, стимулирует денежные формы реализации продукции. При этом не нарушается многофункциональность налоговой системы, не элиминируется нормальная система бухгалтерского учета. При введении интегрального налога не возникает проблем перераспределения налогового бремени между субъектами Федерации и отраслями сельского хозяйства.

Данный налог, безусловно, является временной мерой переходного периода и с формированием нормальной финансово-кредитной системы в агропродовольственном комплексе необходимость в нем отпадет.

Интегральный налог должен распространяться только на сельскохозяйственные предприятия, как это было определено в предыдущем разделе для единого налога.

3.5.3. Другие рекомендации по совершенствованию системы налогообложения в сельском хозяйстве

1). Необходимо ввести в налоговом законодательстве определение общего понятия сельхозпроизводителя на основе минимального размера обрабатываемой земли и/или наличия условных голов скота и/или объема годовых продаж сельхозпродукции и продуктов ее переработки, а также доли сельхозпродукции и продуктов ее переработки в общем объеме выручки. Сельхозпроизводители могут вести хозяйство в различных юридических формах: индивидуального предпринимательства, товарищества, акционерного общества и т.д. в соответствии с Гражданским кодексом России.

Граждане, ведущие сельское хозяйство, но не подпадающие под это определение, не подлежат налогообложению как сельхозпроизводители. Это относится, прежде всего, к владельцам ЛПХ и т.п.

Все остальные сельхозпроизводители должны быть разделены на два или более классов. Наиболее мелкие сельхозпроизводители должны уплачивать вмененный налог и, соответственно, вести упрощенную бухгалтерию. В зависимости от государственной структурной политики может устанавливаться льготный режим налогообложения мелких производителей (или индивидуальных предпринимателей).

Такой порядок определения сельхозпроизводителей приведет к тому, что система налогов, уплачиваемая тем или иным сельхозпроизводителем, будет зависеть от экономических параметров его деятельности, а не от юридической формы организации. В силу существующего сегодня порядка определения производителей в аграрном секторе ЛПХ с размерами в 10 и более га не облагаются налогами, тогда как мельчайшие фермеры с участками в 2-3 га подлежат налогообложению. Естественно, это сдерживает рост реального предпринимательства в аграрной сфере, удерживает предприимчивых людей в рамках крупных сельхозпредприятий, стимулирует их оставаться в статусе владельца ЛПХ. Существующие нормы уплаты подоходного налога владельцами ЛПХ при получении годового дохода выше определенной суммы не работают - из-за невозможности контроля.

2). Налоговый кодекс должен предусмотреть исключение двойного налогообложения для фермерских (потребительских) кооперативов. Кооперативная прибыль, распределяемая в виде кооперативных выплат своим членам, исключается из налогообложения кооператива. В то же время фермеры-члены такого кооператива должны уплачивать подоходный налог с кооперативных выплат. Основными критериями потребительского фермерского кооператива в контексте налогового законодательства должны стать уставные положения, предусматривающие:

— открытый характер объединения (отсутствие ограничений на членство, кроме возрастных и статусных);

- распределение прибыли не по паям, а по участию в операциях кооператива;
- обслуживание преимущественно своих членов;
- олосование не паями, а членством.

3). Вертикальная интеграция активно развивается сегодня в агропродовольственном комплексе. Смежные с сельским хозяйством предприятия сегодня готовы активно инвестировать в производство сельскохозяйственного сырья. В то же время, создание всевозможных корпоративных объединений с сельхозпредприятием приводит к утрате налоговых льгот этим предприятием, так как элиминируется определяющий признак сельхозпроизводителя – 70% реализации должна составлять собственная сельхозпродукция и продукция ее переработки. Оставляя в стороне рассуждения о причинах и эффекте вертикального интегрирования в АПК России сегодня, отметим, что в краткосрочном режиме этот процесс ведет к притоку инвестиций в сельское хозяйство, что является, безусловно, положительным фактором. В этой связи для таких предприятий (холдингов, корпораций и проч. объединений) необходимо предусмотреть предоставление тех же льгот, что и для сельского хозяйства, но только в части фондов, используемых для производства сельхозпродукции и ее переработки (переработки только собственной сельхозпродукции).

Как временную меру можно было бы предложить также ускоренную норму амортизации для предприятий, инвестирующих в сельское хозяйство.

4). Земельный налог должен перестать быть налогом, определяемым на федеральном уровне. В Налоговом кодексе РФ должны определяться только общие принципы установления этого налога и наивысшие разрешенные ставки. Сами ставки, сроки и порядок уплаты земельного налога должны быть переданы на уровень местных (районных) администра-

ций. Налоговые поступления от земли должны стать основным источником поступлений в местные бюджеты. Это позволит решить проблему социальной инфраструктуры в сельской местности, укрепит систему самоуправления в стране, заинтересует местные органы власти в контроле над эффективным использованием сельхозугодий.

Приложение

Примерный расчет единого налога на сельхозтоваропроизводителей исходя из начисленных налогов и единой ставки налога на баллогектар по субъектам Российской Федерации

Субъекты Федерации	Площадь сельхо- зугодий тыс. га	Всего сель- хоззугодий в млн. балл/га	Всего налогов и платежей по пред- приятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоход- ного налога с учетом поступлений в фонды (начислено по дан- ным ГНС млн. руб.) по действующему зако- нодательству	Сумма налога на 1 балл/га по действующему законодатель- ству исходя из начисленных налогов руб.	Сумма налога на балл/га исходя из средней по России суммы налога на 1 балл/га в (2,7) млн.руб.	Средняя сумма нало- га на 1 га		Изменение тяже- сти налогообло- жения на 1 га при введении едино- го налога (гр.8- гр.7) руб.
						исходя из средней в целом по России руб.	по дей- ствующе- му зако- нодатель- ству 1977г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Российская Федерация (без гг. Москвы и С-Пб.)	181118,2	4474,9	12240	2,7	12082,2	66,7	67,6	0,9
Республика Карелия	135,8	1,9	42	26,3	4,3	31,8	309,3	277,5
Республика Коми	288,4	4,5	88	19,6	12,2	42,1	305,1	263,0
Архангельская область	531,6	9	83	9,2	24,3	45,7	156,1	110,4
Вологодская область	1097	20,2	135	6,7	54,5	49,7	123,1	73,3
Мурманская область	21,5	0,1	38	380,0	0,3	12,6	1767,4	1754,9
Ненецкий АО	22,3	0,1	4	40,0	0,3	12,1	179,4	167,3
Ленинградская область	570,4	17,6	228	13,0	47,5	83,3	399,7	316,4
Новгородская область	597,5	9,7	40	4,1	26,2	43,8	66,9	23,1
Псковская область	1147,8	18,5	52	2,8	50,0	43,5	45,3	1,8
гор. Санкт-Петербург								
Брянская область	1546,5	33,6	97	2,9	90,7	58,7	62,7	4,1
Владимирская область	808,6	16,9	102	6,0	45,6	56,4	126,1	69,7
Ивановская область	736,7	14,5	90	6,2	39,2	53,1	122,2	69,0
Калужская область	1143	20,5	85	4,1	55,4	48,4	74,4	25,9
Костромская область	804,6	13,5	73	5,4	36,5	45,3	90,7	45,4
Московская область	1379,2	50,6	515	10,2	136,6	99,1	373,4	274,3
Орловская область	1790,9	46,1	101	2,2	124,5	69,5	56,4	•13,1
Рязанская область	2195,3	46,2	128	2,8	124,7	56,8	58,3	1•5

Субъекты Федерации	Площадь сельскохозяйственных земель тыс. га	Всего сельскохозяйственных земель в млн. балл/га	Всего налогов и платежей по предприятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоходного налога с учетом поступлений в фонды (начислено по данным ГНС млн. руб.) по действующему законодательству	Сумма налога на 1 балл/га по действующему законодательству исходя из начисленных налогов руб.	Сумма налога на балл/га исходя из средней по России суммы налога на 1 балл/га в (2,7) млн.руб.	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести налогообложения на 1 га при введении единого налога (гр.8-гр.7) руб.
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующему законодательству 1977г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Смоленская область	1654,7	27,9	83	3,0	75,3	45,5	50,2	4,6
Тверская область	2075,1	38,2	137	3,6	103,1	49,7	66,0	16,3
Тульская область	1644,1	48,4	193	4,0	130,7	79,5	117,4	37,9
Ярославская область	979,4	19	95	5,0	51,3	52,4	97,0	44,6
гор. Москва								
Республика Марий Эл	655,2	15,7	71	4,5	42,4	64,7	108,4	43,7
Республика Мордовия	1462,4	32,6	136	4,2	£8,0	60,2	93,0	32,8
Республика Чувашия	751,7	22,6	111	4,9	61,0	81,2	147,7	66,5
Кировская область	2773,8	48	197	4,1	129,6	46,7	71,0	24,3
Нижегородская область	2649,2	54	245	4,5	145,8	55,0	92,5	37,4
Белгородская область	1813	71,5	109	1,5	193,1	106,5	60,1	-46,4
Воронежская область	3565,3	137,2	341	2,5	370,4	103,9	95,6	-8,3
Курская область	2096,7	78,1	148	1,9	210,9	100,6	70,6	30,0
Липецкая область	1727	60,3	166	2,8	162,8	94,3	96,1	1,8
Тамбовская область	2395,9	80,9	149	1,8	218,4	91,2	62,2	-29,0
Республика Калмыкия	5389,3	35	43	1,2	94,5	17,5	8,0	-9,6
Республика Татарстан	4049,1	122,2	496	4,1	329,9	81,5	122,5	41,0
Астраханская область	2273,7	15,5	47	3,0	41,9	18,4	20,7	2,3
Волгоградская область	7908,9	180,7	278	1,5	487,9	61,7	35,2	-26,5
Пензенская область	2716,7	80,2	178	2,2	216,5	79,7	65,5	-14,2
Самарская область	3345,1	109,4	232	2,1	295,4	88,3	69,4	-18,9
Саратовская область	7819,3	188,3	244	1,3	508,4	65,0	31,2	-33,8
Ульяновская область	2095,1	64,8	147	2,3	175,0	83,5	70,2	-13,3
Республика Адыгея	278,1	12,9	48	3,7	34,8	125,2	172,6	47,4
Республика Дагестан	2793,1	41,6	73	1,8	112,3	40,2	26,1	-14,1
Кабардино-Балкарская Республика	574,7	23,4	57	2,4	63,2	109,9	99,2	-10,8
Карачаево-Черкесская Республика	506,9	5,5	21	3,8	14,9	29,3	41,4	12,1
Республика Северная Осетия-Алания	293,4	12,2	27	2,2	32,9	112,3	92,0	-20,2

Субъекты Федерации	Площадь сельскохозяйственных земель тыс. га	Всего сельскохозяйственных земель в млн. балл/га	Всего налогов и платежей по предпринятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоходного налога с учетом поступлений в фонды (начислено по данным ГНС млн. руб.) по действующему законодательству	Сумма налога на 1 балл/га по действующему законодательству исходя из начисленных налогов руб.	Сумма налога на балл/га исходя из средней по России суммы налога на 1 балл/га в (2,7) млн.руб.	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести налогообложения на 1 га при введении единого налога (гр.8-гр.7) руб.
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующему законодательству 1977г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ингушская Республика	162,2	4,1	3	0,7	11,1	68,2	18,5	-49,8
Чеченская Республика			-					
Краснодарский край	4169,5	265,3	876	3,3	716,3	171,8	210,1	38,3
Ставропольский край	5347,1	179,4	382	2,1	484,4	90,6	71,4	-19,1
Ростовская область	7703,3	279,1	314	1,1	753,6	97,8	40,8	•57,1
Республика Башкортостан	6008,9	166,1	564	3,4	448,5	74,6	93,9	19,2
Удмуртская Республика	1591,4	43,6	144	3,3	117,7	74,0	90,5	16,5
Курганская область	3847,7	111,1	163	1,5	300,0	78,0	42,4	-35,6
Оренбургская область	9943,4	206,1	252	1,2	556,5	56,0	25,3	-30,6
Пермская область	1878,3	37,3	208	5,6	100,7	53,6	110,7	57,1
Свердловская область	1905,9	49,6	260	5,2	133,9	70,3	136,4	66,2
Челябинская область	3807	102,4	265	2,6	276,5	72,6	69,6	-3,0
Коми-ПермяцкийАО	244,2	5,2	13	2,5	14,0	57,5	53,2	-4,3
Республика Алтай	1258,9	16,7	16	1,0	45,1	35,8	12,7	-23,1
Алтайский край	9094,1	237,8	367	1,5	642,1	70,6	40,4	-30,2
Кемеровская область	1944,1	54,6	185	3,4	147,4	75,8	95,2	19,3
Новосибирская область	7208,8	151,8	290	1,9	409,9	56,9	40,2	-16,6
Омская область	5887,6	156	310	2,0	421,2	71,5	52,7	-18,9
Томская область	969,1	21	99	4,7	56,7	58,5	102,2	43,6
Тюменская область	2510,7	62,6	173	2,8	169,0	67,3	68,9	1,6
Ханты-Мансийский АО	274,2	2,6	24	9,2	7,0	25,6	87,5	61,9
Ямало-Ненецкий АО	50,3	0,2	41	205,0	0,5	10,7	815,1	804,4
Республика Бурятия	2135,9	22,1	51	2,3	59,7	27,9	23,9	-4,1
Республика Тыва	2980,9	13,8	16	1,2	37,3	12,5	5,4	-7,1
Республика Хакасия	1437,9	26,5	53	2,0	71,6	49,8	36,9	-12,9
Красноярский край	4201,7	115,6	290	2,5	312,1	74,3	69,0	-5,3
Иркутская область	1398	35,8	168	4,7	96,7	69,1	120,2	51,0
Читинская область	5041,6	40,2	65	1,6	108,5	21,5	12,9	-8,6
Усть-Ордынский Бурятский АО	695,9	18,2	36	2,0	49,1	70,6	51,7	-18,9
Таймырский АО	11,5	-	11					

Субъекты Федерации	Площадь сельскохозяйственных земель тыс. га	Всего сельскохозяйственных земель в млн. балл/га	Всего налогов и платежей по предпринятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоходного налога с учетом поступлений в фонды (начислено по данным ГНС млн. руб.) по действующему законодательству	Сумма налога на 1 балл/га по действующему законодательству исходя из начисленных налогов руб.	Сумма налога на балл/га исходя из средней по России суммы налога на 1 балл/га в (2,7) млн.руб.	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести налогообложения на 1 га при введении единого налога (гр.8-гр.7) руб.
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующему законодательству 1977г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Эвенкийский АО	5,4	-	4					
Агинский Бурятский АО	860,6	7,2	9	1,3	19,4	22,6	10,5	-12,1
Республика Саха (Якутия)	937,1	5,9	137	23,2	15,9	17,0	146,2	129,2
Приморский край	1165,1	23	127	5,5	62,1	53,3	109,0	55,7
Хабаровский край	259,4	4,2	70	16,7	11,3	43,7	269,9	226,1
Амурская область	1877,4	34,7	78	2,2	93,7	49,9	41,5	-8,4
Камчатская область	83,3	1,1	45	40,9	3,0	35,7	540,2	504,6
Магаданская область	91,1	0,9	33	36,7	2,4	26,7	362,2	335,6
Сахалинская область	90,9	1,8	41	22,8	4,9	53,5	451,0	397,6
Еврейская автономная область	295,7	4,4	10	2,3	11,9	40,2	33,8	-6,4
Корякский АО	24	0,3	3	10,0	0,8	33,8	125,0	91,3
Чукотский АО	8,4	9						
Калининградская область	605,7	17,3	62	3,6	46,7	77,1	102,4	25,2

**Примерный расчет единого налога на сельхозтоваропроизводителей исходя из *вне-
сенных* налогов и единой ставки налога на баллогектар по субъектам Российской
Федерации**

Субъекты Федерации	Площадь сельхоз- угодий тыс. га	Всего сельхоз- угодий в млн. балл\га	Всего налогов и платежей по пред- приятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоход- ного налога с учетом поступлений в фонды (внесено по данным ГНС млн. руб.) по действующему зако- нодательству	Сумма налога на 1 балл\га по по дейст- ующему законода- тельству, исходя из поступив- ших налогов руб.	Сумма налога на балл\га исходя из средней по по России суммы налога на 1 балл\га (1,3) в млн.руб,	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести нало- гообложения на 1 га при введении единого нало- га (гр.8-гр.7) руб
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующе- му законода- тельству 1997 г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Российская Федерация(без гг. Москвы и С-Петер.)	181118,2	4474,9	5741	1,3	5817,4	32,1	31,7	-0,4
Республика Карелия	135,8	1,6	20	12,5	2,1	15,3	147,3	132,0
Республика Коми	288,4	4,5	43	9,6	5,9	20,3	149,1	128,8
Архангельская область	531,6	9	44	4,9	11,7	22,0	82,8	60,8
Вологодская область	1097	20,2	77	3,8	26,3	23,9	70,2	46,3
Мурманская область	21,5	0,1	25	250,0	0,1	6,0	1162,8	1156,7
Ненецкий АО	22,3	0,1	1	10,0	0,1	5,8	44,8	39,0
Ленинградская область	570,4	17,6	150	8,5	22,9	40,1	263,0	222,9
Новгородская область	597,5	9,7	20	2,1	12,6	21,1	33,5	12,4
Псковская область	1147,8	18,5	27	1,5	24,1	21,0	23,5	2,6
гор. Санкт-Петербург								
Брянская область	1546,5	33,6	42	1,3	43,7	28,2	27,2	1,1
Владимирская область	808,6	16,9	58	3,4	22,0	27,2	71,7	44,6
Ивановская область	736,7	14,5	29	2,0	18,9	25,6	39,4	13,3
Калужская область	1143	20,5	48	2,3	26,7	23,3	42,0	187
Костромская область	804,6	13,5	35	2,6	17,6	21,8	43,5	21,7
Московская область	1379,2	50,6	394	7,8	65,8	47,7	285,7	238,0
Орловская область	1790,9	46,1	40	0,9	59,9	33,5	22,3	-11,1
Рязанская область	2195,3	46,2	39	0,8	60,1	27,4	17,8	-9,6
Смоленская область	1654,7	27,9	44	1,6	36,3	21,9	26,6	4,7
Тверская область	2075,1	38,2	55	1,4	49,7	23,9	26,5	2,6
Тульская область	1644,1	48,4	46	1,0	62,9	38,3	28,0	-10,3
Ярославская область	979,4	19	54	2,8	24,7	25,2	55,1	29,9

Субъекты Федерации	Площадь сельхоз- угодий тыс. га	Всего сельхоз- угодий в млн. балл\га	Всего налогов и платежей по пред- приятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоход- ного налога с учетом поступлений в фонды (внесено по данным ГНС млн, руб.) по действующему зако- нодательству	Сумма налога на 1 балл\га по по действи- ующему законода- тельству, исходя из поступив- ших налогов руб.	Сумма налога на балл\га исходя из средней по по России суммы налога на 1 балл\га (1,3) в млн.руб,	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести нало- гообложения на 1 га при введении единого нало- га (гр.8-гр,7) руб
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующе- му законода- тельству 1997 г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
гор. Москва								
Республика Марий Эл	655,2	15,7	47	3,0	20,4	31,2	71,7	40,6
Республика Мордовия	1462,4	32,6	76	2,3	42,4	29,0	52,0	23,0
Республика Чувашия	751,7	22,6	62	2,7	29,4	39,1	82,5	43,4
Кировская область	2773,8	48	79	1,6	62,4	22,5	28,5	6,0
Нижегородская область	2649,2	54	129	2,4	70,2	26,5	48,7	22,2
Белгородская область	1813	71,5	64	0,9	93,0	51,3	35,3	-16,0
Воронежская область	3585,3	137,2	81	0,6	178,4	50,0	22,7	-27,3
Курская область	2096,7	78,1	48	0,6	101,5	48,4	22,9	-25,5
Липецкая область	1727	60,3	65	1,1	78,4	45,4	37,6	-7,8
Тамбовская область	2395,9	80,9	44	0,5	105,2	43,9	18,4	-25,5
Республика Калмыкия	5389,3	35	18	0,5	45,5	8,4	3,3	-5,1
Республика Татарстан	4049,1	122,2	175	1,4	158,9	39,2	43,2	4,0
Астраханская область	2273,7	15,5	30	1,9	20,2	8,9	13,2	4,3
Волгоградская область	7908,9	180,7	128	0,7	234,9	29,7	16,2	-13,5
Пензенская область	2716,7	80,2	49	0,6	104,3	38,4	18,0	-20,3
Самарская область	3345,1	109,4	107	1,0	142,2	42,5	32,0	-10,5
Саратовская область	7819,3	188,3	111	0,6	244,8	31,3	14,2	-17,1
Ульяновская область	2095,1	64,8	67	1,0	84,2	40,2	32,0	-8,2
Республика Адыгея	278,1	12,9	33	2,6	16,8	60,3	118,7	58,4
Республика Дагестан	2793,1	41,6	38	0,9	54,1	19,4	13,6	-5,8
Кабардино-Балкарская Республика	574,7	23,4	29	1,2	30,4	52,9	50,5	-2,5
Карачаево-Черкесская Республика	506,9	5,5	11	2,0	7,2	14,1	21,7	7,6
Республика Северная Осетия - Алания	293,4	12,2	11	0,9	15,9	54,1	37,5	-16,6
Ингушская Республика	162,2	4,1		0,0	5,3	32,9	0,0	-32,9
Чеченская Республика		-	-					
Краснодарский край	4169,5	265,3	407	1,5	344,9	82,7	97,6	14,9
Ставропольский край	5347,1	179,4	178	1,0	233,2	43,6	33,3	-10,3

Субъекты Федерации	Площадь сельхоз- угодий тыс. га	Всего сельхоз- угодий в млн. балл\га	Всего налогов и платежей по пред- приятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоход- ного налога с учетом поступлений в фонды (внесено по данным ГНС млн, руб.) по действующему зако- нодательству	Сумма налога на 1 балл\га по по дейст- вующему законода- тельству, исходя из поступив- ших налогов руб.	Сумма налога на балл\га исходя из средней по по России суммы налога на 1 балл\га (1,3) в млн.руб,	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести нало- гообложения на 1 га при введении единого нало- га (гр.8-гр,7) руб
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующе- му законода- тельству 1997 г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ростовская область	7703,3	279,1	173	0,6	362,8	47,1	22,5	-24,6
Республика Башкортостан	6008,9	166,1	217	1,3	215,9	35,9	36,1	0,2
Удмуртская Республика	1591,4	43,6	79	1,8	56,7	35,6	49,6	14,0
Курганская область	3847,7	111,1	59	0,5	144,4	37,5	15,3	-22,2
Оренбургская область	9943,4	206,1	94	0,5	267,9	26,9	9,5	-17,5
Пермская область	1878,3	37,3	123	3,3	48,5	25,8	65,5	39,7
Свердловская область	1905,9	49,6	159	3,2	64,5	33,8	83,4	49,6
Челябинская область	3807	102,4	99	1,0	133,1	35,0	26,0	-9,0
Коми-ПермяцкийАО	244,2	5,2	82	15,8	6,8	27,7	335,8	308,1
Республика Алтай	1258,9	16,7	10	0,6	21,7	17,2	7,9	-9,3
Алтайский край	9094,1	237,8	148	0,6	309,1	34,0	16,3	-17,7
Кемеровская область	1944,1	54,6	68	1,2	71,0	36,5	35,0	-1,5
Новосибирская область	7208,8	151,8	120	0,8	197,3	27,4	16,6	-10,7
Омская область	5887,6	156	130	0,8	202,8	34,4	22,1	-12,4
Томская область	969,1	21	36	1,7	27,3	28,2	37,1	9,0
Тюменская область	2510,7	62,6	86	1,4	81,4	32,4	34,3	1,8
Ханты-Мансийский АО	274,2	2,6	27	10,4	3,4	12,3	98,5	86,1
Ямало-Ненецкий АО	50,3	0,2	18	90,0	0,3	5,2	357,9	352,7
Республика Бурятия	2135,9	22,1	24	1,1	28,7	13,5	11,2	-2,2
Республика Тыва	2980,9	13,8	2	0,1	17,9	6,0	0,7	-5,3
Республика Хакасия	1437,9	26,5	24	0,9	34,5	24,0	16,7	-7,3
Красноярский край	4201,7	115,6	160	1,4	150,3	35,8	38,1	2,3
Иркутская область	1398	35,8	82	2,3	46,5	33,3	58,7	25,4
Читинская область	5041,6	40,2	25	0,6	52,3	10,4	5,0	-5,4
Усть-Ордынский Бурятский АО	695,9	18,2	18	1,0	23,7	34,0	25,9	-8,1
Таймырский АО	11,5	-	2					
Эвенкийский АО	5,4	-	1					
Агинский Бурятский АО	860,6	7,2	5	0,7	9,4	10,9	5,8	-5,1
Республика Саха (Якутия)	937,1	5,9	41	6,9	7,7	8,2	43,8	35,6
Приморский край	1165,1	23	65	2,8	29,9	25,7	55,8	30,1

Субъекты Федерации	Площадь сельхоз- угодий тыс. га	Всего сельхоз- угодий в млн. балл\га	Всего налогов и платежей по пред- приятиям сельского хозяйства за 1997 г. без НДС и подоход- ного налога с учетом поступлений в фонды (внесено по данным ГНС млн, руб.) по действующему зако- нодательству	Сумма налога на 1 балл\га по по действи- ующему законода- тельству, исходя из поступив- ших налогов руб.	Сумма налога на балл\га исходя из средней по по России суммы налога на 1 балл\га (1,3) в млн.руб,	Средняя сумма налога на 1 га		Изменение тяжести нало- гообложения на 1 га при введении единого нало- га (гр.8-гр,7) руб
						исходя из средней в целом по России руб.	по действующе- му законода- тельству 1997 г. руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Хабаровский край	259,4	4,2	38	9,0	5,5	21,0	146,5	125,4
Амурская область	1877,4	34,7	24	0,7	45,1	24,0	12,8	-11,2
Камчатская область	83,3	1,1	36	32,7	1,4	17,2	432,2	415,0
Магаданская область	91,1	0,9	12	13,3	1,2	12,8	131,7	118,9
Сахалинская область	90,9	1,8	29	16,1	2,3	25,7	319,0	293,3
Еврейская автономная область	295,7	4,4	1	0,2	5,7	19,3	3,4	-16,0
Корякский АО	24	0,3	1	3,3	0,4	16,3	41,7	25,4
Чукотский АО	8,4	-	1					
Калининградская область	605,7	17,3	44	2,5	22,5	37,1	72,6	35,5

**Справка о фактически внесенных платежах по предприятиям и организациям сельского хозяйства в бюджеты всех уровней за 1997 год
(тыс.руб.)**

	Поступило по налоговым платежам			Отношение поступлений в федеральный бюджет к поступлениям в бюджеты всех уровней %
	всего	в том числе:		
		федеральный бюджет	бюджеты субъектов Российской Федерации	
I	2	3	4	5
РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	5 952 212	1 316 237	4 635 975	22,1
СЕВЕРНЫЙ РАЙОН	183 891	20775	163 116	11,3
Республика Карелия	17351	2414	14937	13,9
Республика Коми	37778	18	37796	0,0
Архангельская область	46122	4842	41 280	10,5
Вологодская область	66676	13106	53570	19,7
Мурманская область	15234	338	14896	2,2
Ненецкий АО	730	93	637	12,7
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ РАЙОН	190 781	52455	138 326	27,5
Ленинградская область	108869	26116	82753	24,0
Новгородская область	22895	8155	14740	35,6
Псковская область	28295	8032	20263	28,4
гор. Санкт-Петербург	30722	10152	20570	33,0
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ РАЙОН	895 896	258841	637 055	28,9
Боянская область	45656	8802	36854	19,3
Владимирская область	54509	12650	41 859	23,2
Ивановская область	33 820	4984	28836	14,7
Калужская область	43883	8868	35015	20,2
Костромская область	33978	9323	24655	27,4
Московская область	341 197	113702	227495	333
Орловская область	57163	23 778	33385	41,6

	Поступило по налоговым платежам			Отношение поступлений в федеральный бюджет к поступлениям в бюджеты всех уровней %
	всего	в том числе:		
		федеральный бюджет	бюджеты субъектов Российской Федерации	
I	2	3	4	5
Рязанская область	33107	4253	28854	12,8
Смоленская область	40335	7848	32487	19,5
Тверская область	59012	16060	42952	27,2
Тульская область	45846	10606	35240	23,1
Ярославская область	48197	13168	35029	27,3
гор. Москва	59193	24799	34394	41,9
ВОЛГО-ВЯТСКИЙ РАЙОН	400 515	97938	302 577	24,5
Республика Марий Эл	50321	13165	37156	26,2
Республика Мордовия	81 144	39 025	42119	48,1
Чувашская Республика	61 587	11 093	50494	18,0
Кировская область	93271	17234	76037	18,5
Нижегородская область	114192	17421	96771	15,3
ЦЕНТРАЛЬНО-ЧЕРНОЗЕМНЫЙ РАЙОН	419 380	99710	319 670	23,8
Белгородская область	103519	39009	64510	37,7
Воронежская область	126025	28080	97945	22,3
Курская область	51232	11 604	39628	22,6
Липецкая область	80619	12283	68336	15,2
Тамбовская область	57985	8734	49251	15,1
ПОВОЛЖСКИЙ РАЙОН	708 358	102 747	605 611	14,5
Республика Калмыкия	24577	3830	20747	15,6
Республика Татарстан	164240	3174	167414	-1,9
Астраханская область	35629	8976	26653	25,2
Волгоградская область	111 046	18698	92348	16,8
Пензенская область	60919	11 410	49509	18,7
Самарская область	118957	34511	84446	29,0
Саратовская область	117197	20 511	96686	17,5
Ульяновская область	75793	7985	67808	10,5
СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ РАЙОН	1 047 147	348838	698 309	33,3

	Поступило по налоговым платежам			Отношение поступлений в федеральный бюджет к поступлениям в бюджеты всех уровней %
	всего	в том числе:		
		федеральный бюджет	бюджеты субъектов Российской Федерации	
I	2	3	4	5
Республика Адыгея	46109	28658	17451	62,2
Республика Дагестан	50844	20695	30149	40,7
Кабардино-Балкарская Республика	25687	1 694	23993	6,6
Карачаево-Черкесская Республика	13786	3437	10349	24,9
Республика Северная Осетия-Алания	13952	2724	11 228	19,5
Ингушская Республика	656	160	496	24,4
Краснодарский край	483550	164786	318764	34,1
Ставропольский край	201 837	59130	142707	29,3
Ростовская область	210726	67554	143172	32,1
УРАЛЬСКИЙ РАЙОН	782 418	135 731	646687	17,3
Республика Башкортостан	170420	705	169715	0,4
Удмуртская Республика	63694	10353	53341	16,3
Курганская область	83743	17429	66314	20,8
Оренбургская область	93690	18396	75294	19,6
Пермская область	107791	26432	81 359	24,5
Свердловская область	135213	38628	96585	28,6
Челябинская область	123639	23042	100597	18,6
Коми Пермский АО	4228	746	3482	17,6
ЗАПАДНО-СИБИРСКИЙ РАЙОН	694134	108 680	585454	15,7
Республика Алтай	9580	3729	5851	38,9
Алтайский край	162649	22791	139858	14,0
Кемеровская область	77892	14496	63396	18,6
Новосибирская область	128360	24125	104235	18,8
Омская область	130831	11 901	118930	9,1
Томская область	41 248	6283	34965	15,2
Тюменская область	95021	18433	76588	19,4
Ханты-Мансийский АО	28508	5689	22819	20,0
Ямало-Ненецкий АО	20045	1 233	18812	6,2

	Поступило по налоговым платежам			Отношение поступлений в федеральный бюджет к поступ- лениям в бюджеты всех уров- ней %
	всего	в том числе:		
		федеральный бюджет	бюджеты субъектов Российской Федерации	
I	2	3	4	5
ВОСТОЧНО-СИБИРСКИЙ РАЙОН	328 766	34695	294071	10,6
Республика Бурятия	25137	2213	22924	8,8
Республика Тыва	4235	625	3610	14,8
Республика Хакасия	23820	373	23447	1,6
Красноярский край	138341	11 323	127018	8,2
Иркутская область	83392	15287	68105	18,3
Читинская область	27789	2535	25254	9,1
Усть-Ордынский Бурятский АО	16781	1 581	15200	9,4
Таймырский АО	2146	241	1 905	11,2
Эвенкийский АО	1 915	116	1 799	6,1
Агинский Бурятский АО	5210	401	4809	7,7
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ РАЙОН	257 617	44989	212 628	17,5
Республика Саха (Якутия)	36212	4013	32199	11,1
Приморский край	72656	16588	56068	22,8
Хабаровский край	42336	9058	33278	21,4
Амурская область	28393	3177	25216	11,2
Камчатская область	30418	4733	25685	15,6
Магадэнскап область	11 202 -	1 507	12709	-13,5
Сахалинская область	29670	7585	22085	25,6
Еврейская автономная область	2880	976	1 904	33,9
Корякский АО	1 104	243	861	22,0
Чукотский АО	2746	123	2623	4,5
Калининградская область	43309	10838	32471	25,0

**Примерный расчет единого налога на сельхозтоваропроизводителей от выручки
(гл. 58 проекта Налогового кодекса) (млн. руб.)**

Субъекты Федерации	Выручка от реализации продукции (нетто) 1997 год	Налоги, включаемые в единый налог				
		в федеральный бюджет 2%	в бюджет субъекта РФ и местный бюджет 4%	Итого налогов	Отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды 2%	Итого налогов и отчислений 8%
1	2	3	4	5	6	7
Российская Федерация	92354	1847	3694	5541	1847	7388
Республика Карелия	239	5	10	15	5	20
Республика Коми	317	6	13	19	6	25
Архангельская область	424	8	17	25	8	33
Вологодская область	1139	23	45	68	23	91
Мурманская область	218	4	9	13	4	17
Ненецкий АО	16	0	0	0	0	0
Ленинградская область	2122	42	85	127	42	169
Новгородская область	241	5	10	15	5	20
Псковская область	370	7	15	22	7	29
Брянская область	742	15	30	45	15	60
Владимирская область	678	14	27	41	14	55
Ивановская область	545	11	22	33	11	44
Калужская область	522	10	21	31	10	41
Костромская область	488	10	20	30	10	40
Московская область	3349	67	134	201	67	268
Орловская область	991	20	40	60	20	80
Рязанская область	936	19	37	56	19	75
Смоленская область	558	11	22	33	11	44
Тверская область	866	17	35	52	17	69

Субъекты Федерации	Выручка от реализации продукции (нетто) 1997 год	Налоги, включаемые в единый налог				
		в федеральный бюджет 2%	в бюджет субъекта РФ и местный бюджет 4%	Итого налогов	Отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды 2%	Итого налогов и отчислений 8%
1	2	3	4	5	6	7
Тульская область	1181	24	47	71	24	95
Ярославская область	662	13	26	39	13	52
Республика Марий Эл	637,	13	25	38	13	51
Республика Мордовия	839	17	34	51	17	68
Республика Чувашия	850	17	34	51	17	68
Кировская область	1372	27	55	82	27	109
Нижегородская область	1854	37	74	111	37	148
Белгородская область	2200	44	88	132	44	176
Воронежская область	3099	62	124	186	62	248
Курская область	1448	29	58	87	29	116
Липецкая область	1250	25	50	75	25	100
Тамбовская область	1112	22	44	66	22	88
Республика Калмыкия	334	7	13	20	7	27
Республика Татарстан	4240	85	170	255	85	340
Астраханская область	214	4	9	13	4	17
Волгоградская область	2132	43	85	128	43	171
Пензенская область	1222	24	49	73	24	97
Самарская область	1744	35	70	105	35	140
Саратовская область	2202	44	88	132	44	176
Ульяновская область	1344	27	54	81	27	108
Республика Адыгея	231	5	9	14	5	19
Республика Дагестан	368	7	15	22	7	29
Кабардино-Балкарская Республика	369	7	15	22	7	29

Субъекты Федерации	Выручка от реализации продукции (нетто) 1997 год	Налоги, включаемые в единый налог				
		в федеральный бюджет 2%	в бюджет субъекта РФ и местный бюджет 4%	Итого налогов	Отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды 2%	Итого налогов и отчислений 8%
1	2	3	4	5	6	7
Карачаево-Черкесская Республика	141	3	6	9	3	12
Республика Северная Осетия -Алания	182	4	7	11	4	15
Ингушская Республика	19	0	1	1	0	1
Краснодарский край	6312	126	252	378	126	504
Ставропольский край	2924	59	117	176	59	235
Ростовская область	2196	44	88	132	44	176
Республика Башкортостан	4581	92	183	275	92	367
Удмуртская Республика	1110	22	44	66	22	88
Курганская, область	1330	27	53	80	27	107
Оренбургская область	2423	48	97	145	48	193
Пермская область	1844	37	74	111	37	148
Свердловская область	2538	51	102	153	51	204
Челябинская область	1598	32	64	96	32	128
Коми-Пермяцкий АО	49	1	2	3	1	4
Республика Алтай	97	2	4	6	2	8
Алтайский край	2809	56	112	168	56	224
Кемеровская область	1369	27	55	82	27	109
Новосибирская область	2364	47	95	142	47	189
Омская область	2615	52	105	157	52	209
Томская область	497	10	20	30	10	40
Тюменская область	1407	28	56	84	28	112
Ханты-Мансийский АО	44	1	2	3	1	4

Субъекты Федерации	Выручка от реализации продукции (нетто) 1997 год	Налоги, включаемые в единый налог				
		в федеральный бюджет 2%	в бюджет субъекта РФ и местный бюджет 4%	Итого налогов	Отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды 2%	Итого налогов и отчислений 8%
1	2	3	4	5	6	7
Ямало-Ненецкий АО	108	2	4	6	2	8
Республика Бурятия	361	7	14	21	7	28
Республика Тыва	66	1	3	4	1	5
Республика Хакасия	370	7	15	22	7	29
Красноярский край	2477	50	99	149	50	199
Иркутская область	1128	23	45	68	23	91
Читинская область	378	8	15	23	8	31
Усть-Ордынский Бурятский АО	239	5	10	15	5	20
Таймырский АО	19	0	1	1	0	1
Эвенкийский АО	14	0	0	0	0	0
Агинский Бурятский АО	33	1	1	2	1	3
Республика Саха (Якутия)	628	13	25	38	13	51
Приморский край	529	11	21	32	11	43
Хабаровский край	327	7	13	20	7	27
Амурская область	533	11	21	32	11	43
Камчатская область	164	3	7	10	3	13
Магаданская область	110	2	4	6	2	8
Сахалинская область	212	4	8	12	4	16
Еврейская атономная область	70	1	3	4	1	5
Корякский АО	13	0	0	0	0	0
Чукотский АО	25	1	1	2	1	3
Калининградская область	432	9	17	26	9	35

Справка

о начисленных налогах и отчислениях во внебюджетные фонды предприятий и организаций сельского хозяйства за 1997 год, включенных в единый налог (тыс.руб.)

	Налоги, которые могут быть включены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во внебюджетный фонды)	Отношение отчислений во внебюджетные фонды к налогам и отчислениям во внебюджетные фонды %
1	2	3	4	5
РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ (без г. Москва и г. Санкт-Петербург)	3 268 046	8 971 553	12 239 599	73,3
СЕВЕРНЫЙ РАЙОН	97551	292044	389 595	75,0
Республика Карелия	12178	29761	41 939	71,0
Республика Коми	27349	60244	87593	68,8
Архангельская область	22413	60573	82986	73,0
Вологодская область	27260	107410	134670	79,8
Мурманская область	8906	29293	38199	76,7
Ненецкий АО	555	4763	4208	113,2
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ РАЙОН	68130	251 836	319 966	78,7
Ленинградская область	46338	181 174	227512	79,6
Новгородская область	9368	30792	40160	76,7
Псковская область	12424	39870	52294	76,2
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ РАЙОН	432619	1 265 932	1 698 551	74,5
Брянская область	21535	75737	97272	77,9
Владимирская область	28268	73767	102035	72,3
Ивановская область	19837	69799	89636	77,9
Калужская область	22074	62672	84746	74,0

	Налоги, которые могут быть включены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во внебюджетный фонды)	Отношение отчислений во внебюджетные фонды к налогам и отчислениям во внебюджетные фонды %
1	2	3	4	5
Костромская область	11509	61205	72714	84,2
Московская область	155264	359401	514665	69,8
Орловская область	16859	83770	100629	83,2
Рязанская область	15540	112447	127987	87,9
Смоленская область	22241	61 132	83373	73,3
Тверская область	32154	105191	137345	76,6
Тульская область	65492	127 182	192674	66,0
Ярославская область	21846	73629	95475	77,1
ВОЛГО-ВЯТСКИЙ РАЙОН	229854	528 772	758 626	69,7
Республика Марий Эл	19615	50957	70572	72,2
Республика Мордовия	62172	73398	135570	54,1
Чувашская Республика	29912	80700	110612	73,0
Кировская область	46964	149777	196741	76,1
Нижегородская область	71 191	173940	245131	71,0
ЦЕНТРАЛЬНО-ЧЕРНОЗЕМНЫЙ РАЙОН	206134	707 015	913149	77,4
Белгородская область	81 115	28174	109289	25,8
Воронежская область	49933	290668	340601	85,3
Курская область	3587	144138	147725	97,6
Липецкая область	37519	128953	166472	77,5
Тамбовская область	33980	115082	149062	77,2
ПОВОЛЖСКИЙ РАЙОН	434561	1 232 115	1 666 676	73,9
Республика Калмыкия	9869	33547	43416	77,3
Республика Татарстан	127536	368765	496301	74,3
Астраханская область	25161	21551	46712	46,1
Волгоградская область	74509	203479	277988	73,2
Пензенская область	46301	131 713	178014	74,0

	Налоги, которые могут быть включены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во внебюджетный фонды)	Отношение отчислений во внебюджетные фонды к налогам и отчислениям во внебюджетные фонды %
1	2	3	4	5
Самарская область	46231	186073	232304	80,1
Саратовская область	67791	176705	244496	72,3
Ульяновская область	37163	110282	147445	74,8
СЕВЕРО-КАВКАЗСКИЙ РАЙОН	713294	1 088 318	1 801 612	60,4
Республика Адыгея	19562	27962	47524	58,8
Республика Дагестан	35192	37768	72960	51,8
Кабардино-Балкарская Республика	17818	39689	57507	69,0
Карачаево-Черкесская Республика	6199	15081	21280	70,9
Республика Северная Осетия-Алания	11023	15833	26856	59,0
Ингушская Республика	465	2970	3435	86,5
Краснодарский край	322246	553847	876093	63,2
Ставропольский край	155874	226060	381934	59,2
Ростовская область	144915	169108	314023	53,9
УРАЛЬСКИЙ РАЙОН	403162	1466 071	1 869 233	78,4
Республика Башкортостан	140042	424260	564302	75,2
Удмуртская Республика	24231	119936	144167	83,2
Курганская область	35848	126832	162680	78,0
Оренбургская область	42890	209385	252275	83,0
Пермская область	49546	158514	208060	76,2
Свердловская область	44242	215870	260112	83,0
Челябинская область	63804	201 238	265042	75,9
Коми-Пермяцкий АО	2559	10036	12595	79,7
ЗАПАДНО-СИБИРСКИЙ РАЙОН	323783	1180 578	1504361	78,5
Республика Алтай	5219	11 130	16349	68,1
Алтайский край	65332	301397	366729	82,2
Кемеровская область	31796	152820	184616	82,8
Новосибирская область	52490	237235	289725	81,9

	Налоги, кото- рые могут быть включены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчис- ления во внебюджет- ный фонды)	Отношение отчислений во внебюджетные фонды к налогам и отчислениям во вне- бюджетные фонды %
1	2	3	4	5
Омская область	73277	236360	309637	76,3
Томская область	18777	80651	99428	81,1
Тюменская область	50325	123067	173392	71,0
Ханты-Мансийский АО	12949	10600	23549	45,0
Ямало-Ненецкий АО	13618	27318	40936	66,7
ВОСТОЧНО-СИБИРСКИЙ РАЙОН	165041	538284	703 325	76,5
Республика Бурятия	11746	39493	51239	77,1
Республика Тыва	1301	14748	16049	91,9
Республика Хакасия	9557	43875	53432	82,1
Красноярский край	78011	212313	290324	73,1
Иркутская область	35166	132485	167651	79,0
Читинская область	16149	48457	64606	75,0
Усть-Ордынский Бурятский АО	5945	30235	36180	83,6
Таймырский АО	1799	9086	10885	83,5
Эвенкийский АО	853	3243	4096	79,2
Агинский Бурятский АО	4514	4349	8863	49,1
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ РАЙОН	163415	389 386	552801	70,4
Республика Саха (Якутия)	771	135836	136607	99,4
Приморский край	65337	61931	127268	48,7
Хабаровский край	29062	40723	69785	58,4
Амурская область	20449	57911	78360	73,9
Камчатская область	23356	21575	44931	48,0
Магаданская область	10786	22413	33199	67,5
Сахалинская область	14822	26321	41 143	64,0
Еврейская автономная область	85	10379	10294	100,8
Корякский АО	1008	3623	2615	138,5
Чукотский АО	75	8674	8599	100,9

	Налоги, которые могут быть включены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во внебюджетный фонды)	Отношение отчислений во внебюджетные фонды к налогам и отчислениям во внебюджетные фонды %
1	2	3	4	5
Калининградская область	30502	31202	61704	50,6

Справка

о фактически внесенных налогах и отчислениях во внебюджетные фонды предприятий и организаций сельского хозяйства за 1997 год, включенных в единый налог (тыс.руб.)

	Налоги, которые могут быть включены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во внебюджетный фонды)	Отношение отчислений во внебюджетные фонды к налогам и отчислениям во внебюджетные фонды %
1	2	3	4	5
РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ	3155005	2 586 368	5 741 373	45,0
СЕВЕРНЫЙ РАЙОН	113506	96914	210420	46,1
Республика Карелия	9604	10616	20220	52,5
Республика Коми	28679	14748	43427	34,0
Архангельская область	30574	13521	44095	30,7
Вологодская область	32814	43715	76529	57,1
Мурманская область	12051	13211	25262	52,3
Ненецкий АО	216	1 103	887	124,4
СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ РАЙОН	70480	126 166	196646	64,2
Ленинградская область	48159	102276	150435	68,0
Новгородская область	10010	9548	19558	48,8

	Налоги, которые могут быть вклю- чены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во вне- бюджетный фонды)	Отношение отчис- лений во внебюд- жетные фонды к налогам и отчисле- ниям во внебюд- жетные фонды %
1	2	3	4	5
Псковская область	12311	14342	26653	53,8
ЦЕНТРАЛЬНЫЙ РАЙОН	385093	498 750	883843	56,4
Брянская область	24224	18169	42393	42,9
Владимирская область	28064	30269	58333	51,9
Ивановская область	16970	11650	28620	40,7
Калужская область	22813	24722	47535	52,0
Костромская область	12919	21901	34820	62,9
Московская область	166518	227295	393813	57,7
Орловская область	17789	21831	39620	55,1
Рязанская область	11 509	27231	38740	70,3
Смоленская область	22832	21433	44265	48,4
Тверская область	23342	32126	55468	57,9
Тульская область	16338	29708	46046	64,5
Ярославская область	21775	32415	54190	59,8
ВОЛГО-ВЯТСКИЙ РАЙОН	237129	155 597	392 726	39,6
Республика Марий Эл	26124	21008	47132	44,6
Республика Мордовия	60709	15084	75793	19,9
Чувашская Республика	35434	27060	62494	43,3
Кировская область	48243	30300	78543	38,6
Нижегородская область	66619	62145	128764	48,3
ЦЕНТРАЛЬНО-ЧЕРНОЗЕМНЫЙ РАЙОН	212572	90117	302 689	29,8
Белгородская область	61 508	2588	64096	4,0
Воронежская область	53790	27662	81452	34,0
Курская область	18954	29152	48106	60,6
Липецкая область	47474	17957	65431	27,4

	Налоги, которые могут быть вклю- чены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во вне- бюджетный фонды)	Отношение отчис- лений во внебюд- жетные фонды к налогам и отчисле- ниям во внебюд- жетные фонды %
1	2	3	4	5
Тамбовская область	30846	12758	43604	29,3
ПОВОЛЖСКИЙ РАЙОН	409334	277 096	686430	40,4
Республика Калмыкия	16165	1897	18062	10,5
Республика Татарстан	111 167	63703	174870	36,4
Астраханская область	23135	7314	30449	24,0
Волгоградская область	59908	68379	128287	53,3
Пензенская область	30452	18576	49028	37,9
Самарская область	51 125	56404	107529	52,5
Саратовская область	68064	42995	111059	38,7
Ульяновская область	49318	17828	67146	26,6
СЕВЕРО-КАВКАЗСКОЙ РАЙОН	547955	331 676	879 631	37,7
Республика Адыгея	29366	3498	32864	10,6
Республика Дагестан	20532	17483	38015	46,0
Кабардино-Балкарская Республи- ка	18955	9707	28662	33,9
Карачаево-Черкесская Республи- ка	7766	3121	10887	28,7
Республика Северная Осетия- Алания	8764	2353	11 117	21,2
Ингушская Республика	128	-	128	
Краснодарский край	244144	162813	406957	40,0
Ставропольский край	100928	76989	177917	43,3
Ростовская область	117372	55712	173084	32,2
УРАЛЬСКИЙ РАЙОН	407920	502 661	910 581	55,2
Республика Башкортостан	104527	112264	216791	51,8
Удмуртская Республика	32520	46618	79138	58,9

	Налоги, которые могут быть вклю- чены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во вне- бюджетный фонды)	Отношение отчис- лений во внебюд- жетные фонды к налогам и отчисле- ниям во внебюд- жетные фонды %
1	2	3	4	5
Курганская область	42533	16339	58872	27,8
Оренбургская область	44374	49333	93707	52,6
Пермская область	55419	67421	122840	54,9
Свердловская область	58564	100116	158680	63,1
Челябинская область	68208	30631	98839	31,0
Коми-Пермяцкий АО	1775	79939	81714	97,8
ЗАПАДНО-СИБИРСКИЙ РАЙ- ОН	390478	253 796	644274	39,4
Республика Алтай	5959	4208	10167	41,4
Алтайский край	89520	58977	148497	39,7
Кемеровская область	36001	32420	68421	47,4
Новосибирская область	62629	57137	119766	47,7
Омская область	85467	45053	130520	34,5
Томская область	21619	14254	35873	39,7
Тюменская область	52299	33784	86083	39,2
Ханты-Мансийский АО	23035	3695	26730	13,8
Ямало-Ненецкий АО	13949	4268	18217	23,4
ВОСТОЧНО-СИБИРСКИЙ РАЙОН	204355	137 667	342022	40,3
Республика Бурятия	17194	6345	23539	27,0
Республика Тыва	1089	875	1964	44,6
Республика Хакасия	16159	7571	23730	31,9
Красноярский край	92281	67367	159648	42,2
Иркутская область	44551	37964	82515	46,0
Читинская область	17585	6979	24564	28,4
Усть-Ордынский Бурятский АО	9667	8655	18322	47,2

	Налоги, которые могут быть вклю- чены в единый налог	Отчисления во внебюджетные фонды	Итого: (налоги и отчисления во вне- бюджетный фонды)	Отношение отчис- лений во внебюд- жетные фонды к налогам и отчисле- ниям во внебюд- жетные фонды %
1	2	3	4	5
Таймырский АО	487	1252	1 739	72,0
Эвенкийский АО	1325	136	1 461	9,3
Агинский Бурятский АО	4017	523	4540	11,5
ДАЛЬНЕВОСТОЧНЫЙ РАЙОН	150834	97683	248517	39,3
Республика Саха (Якутия)	10018	31451	41469	75,8
Приморский край	44838	20555	65393	31,4
Хабаровский край	27209	11239	38448	29,2
Амурская область	16614	7203	23817	30,2
Камчатская область	22670	12916	35586	36,3
Магаданская область	10673	1089	11762	9,3
Сахалинская область	17526	11830	29356	40,3
Еврейская автономная область	87	721	634	113,7
Корякский АО	303	372	675	55,1
Чукотский АО	1070	307	1377	22,3
Калининградская область	25349	18245	43594	41,9

**Справка о начисленных налогах и отчислениях во внебюджетные
фонды по сельскому хозяйству**

	1994			1995			1996		
	Всего	В т.ч. в феде- ральный бюджет		всего	В т.ч. в феде- ральный бюджет		всего	В т.ч. в феде- ральный бюджет	
		сумма	%		сумма	%		сумма	%
Всего налогов и обяза- тельных платежей	6078	3817	62,8	13842	8828	63,8	16064	10296	64,1
- в % к общей сумме	100	100		100	100		100	100	
В том числе									
Налоги (включая подоход- ный налог)	3118	1175	37,7	7896	3497	44,3	7471	2616	36
- в % к общей сумме	51,3	30,8		57,0	39,6		46,5	25,4	
Обязательные начисления в социальные фонды	2960	2642	89,3	6947	6331	89,6	8693	7681	89,4
- в % к общей сумме	48,7	69,2		43,0	60,4		53,5	74,6	
В том числе									
- пенсионный фонд	1943	1943	100	3979	3979	100	5799	5799	100
- фонд социального стра- хования	499	499	100	962	962	100	1426	1426	100
- фонд занятости населе- ния	181	181	100	354	354	100	402	402	100
- фонды обязательного медицинского страхования	337	19	5,5	652	36	5,5	966	54	5,5

	1997			1998		
	Всего	В т.ч. в федеральный бюджет		всего	В т.ч. в федеральный бюджет	
		сумма	%		сумма	%
Всего налогов и обязательных платежей	17269	11127	64,4	18641	11701	62,8
- в % к общей сумме	100	100		100	100	
В том числе						
Налоги (включая подоходный налог)	8297	3120	37,6	9416	3468	36,8
- в % к общей сумме	48	28		50,5	29,6	
Обязательные начисления в социальные фонды	8972	8007	89,2	9226	8233	89,2
- в % к общей сумме	52	72		49,5	70,4	
В том числе						
- пенсионный фонд	6029	6029	100	6199	6199	100
- фонд социального страхования	1511	1511	100	1554	1554	100
- фонд занятости населения	410	410	100	422	422	100
- фонды обязательного медицинского страхования	1022	57	5,5	1050	58	5,5

**Справка о фактически внесенных налогах и отчислениях во внебюджетные фонды
по сельскому хозяйству**

	1994			1995			1996		
	Всего	В т.ч. в федеральный бюджет		всего	В т.ч. в федеральный бюджет		всего	В т.ч. в федеральный бюджет	
		сумма	%		сумма	%		сумма	%
Всего налогов и обязательных платежей	4407	2700	61,3	8275	6162	62,3	8111	3772	46,6
- в % к общей сумме	100	100		100	100		100	100	
В том числе									
Налоги (включая подоходный налог)	2674	1155	43,2	5692	2861	60,3	5610	1488	27,0
- в % к общей сумме	60,7	42,8		68,8	55,5		67,9	39,4	
Обязательные начисления в социальные фонды	1733	1545	89,2	2683	2291	88,7	2601	2284	87,8
- в % к общей сумме	39,3	57,2		31,2	44,5		32,1	60,6	
В том числе									
- пенсионный фонд	1299	1299	100	1907	1907	100	1945	1945	100
- фонд социального страхования	127	127	100	190	190	100	159	159	100
- фонд занятости населения	108	108	100	177	177	100	161	161	100
- фонды обязательного медицинского страхования	199	11	5,6	309	17	5,5	336	19	5,5

	1997			1998		
	Всего	В т.ч. в федеральный бюджет		всего	В т.ч. в федеральный бюджет	
		сумма	%		сумма	%
Всего налогов и обязательных платежей	8638	3573	41,8	8691	3604	41,6
- в % к общей сумме	100	100		100	100	
В том числе						
Налоги (включая подоходный налог)	5962	1316	22,1	6033	1263	21,3
- в % к общей сумме	69,7	36,8		69,4	35,6	
Обязательные начисления в социальные фонды	2686	2267	87,3	2669	2321	87,3
- в % к общей сумме	30,3	63,2		30,6	64,4	
В том числе						
- пенсионный фонд	1802	1802	100	1853	1853	100
- фонд социального страхования	169	169	100	174	174	100
- фонд занятости населения	267	267	100	274	274	100
- фонды обязательного медицинского страхования	348	19	5,5	358	20	5,5

Библиография

1. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира. М., 1995
2. Налоги и налогообложение, под ред. Русановой И.Г. и Кашина В.А., М., Финансы. 1998
3. Налоговые системы зарубежных стран. Под ред. Иоффе И.Я., М., 1995
4. Обзор сельскохозяйственной политики. Российская федерация. 1998. Париж. ОЭСР.
5. Овчинников О.Г., Государственное регулирование аграрного сектора США, М. 1999
6. Agrarian Land Law in the Western World. 1992. Ed. By M.R. Grossman, W. Brusaard. CAB International.
7. Agricultural Statistics, USDA, W., 1998
8. Agricultural Outlook, ERS/USDA, W., January-February 2000, www.ers.usda.gov
9. Agricultural Situation in the Community, Annual report, EU, Brussels, 1996
10. Agriculture in United Kingdom, Ministry of Agriculture Fishery and Food, L., 1996
11. Annuario dell'agricoltura italiana, INEA, Vol. XYIII, 1994, Roma, 1995
12. The Uruguay Round. A Preliminary Evaluation of the Impacts of the Agreement on Agriculture in the OECD Countries. 1995. Paris. OECD
13. Barry Peter J., Hopkin John A., Financial Management in Agriculture, W., 1988
14. Caster G., Farm income tax management, N.Y. 1987
15. Colin Ph., Gervaise G., Fiscalite` pratique, Paris, 1994

16. Economic Consequences of Tax Reform in Agriculture, W., 1988
17. Economic Accounts for Agriculture, 1978-1991, OECD, Paris, 1994
18. Hancock, D., An introduction to taxation, London, 1995;
19. R. D. Knuston, J. B. Penn, W.T.Boehn. 1995. Agricultural and Food Policy. New Jersey. Prentice-Hall, Inc.
20. Farmer's Tax Guide, USA, Treasury – www.irs.treas.gov/forms_pubs/pubs/p225toc.htm
21. Legal Impediments to Effective Rural Land Relations in Eastern Europe and Central Asia: A Comparative Perspective." World Bank Technical Paper No. 436. <http://www.worldbank.org/>.
22. Les charges de structure en Europe: L'Italie, Chambre d'Agriculture. 1990, N. 778, pp. 1-20.
23. L'impot foncier: son poids pour le exploitations agricoles de 1979 a 1986, Cahiers Stat. Agricoles, 1989, N.1, pp.39-57
24. Guignard M.P., Prelevements sociaux et fiscaux en agriculture, Purpan, 1991, N 160, 161.
25. Raffaelli L., Giuda alle tasse, Roma 1984.
26. Regime d'imposition a l'impot sur le revenu. Connaissance de l'agriculture, Janvier 1978.
27. Our American Land. 1987. Yearbook of Agriculture. Washington. US gov.
28. Torcasio S., Imposta sull'valore aggiunto in agricoltura, INEA, Roma, 1970,
29. Taxation in developed countries, OECD, Paris, 1987
30. Taxation of Land and Property, in Tax Policy Handbook. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, W., 1995, pp.185-188

Глава 9. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов⁵⁸

Введение

В обществе, права собственности на недра в котором принадлежат государству, правительство должно играть, по меньшей мере, двойную роль. Во-первых, оно должно выступать как собственник ресурсов и преследовать цель максимизации доходов от права собственности на богатства недр, которые все общество передало ему в доверительное управление. Иными словами, правительство выступает в качестве собственника и получает платежи за использование этого фактора производства. Эти платежи, часто обозначаемые термином «роялти», являются платежами собственнику ресурса за право разработки (приобретения) запасов. Во-вторых, правительство должно собирать налоги с дохода на капитал (или труд), использованный при производстве ресурсов. Иными словами, правительство одновременно должно выступать и как сборщик налогов, и как собственник ресурсов в тех случаях, когда они принадлежат государству. Выполнение этих функций связано как со значительными выгодами, так и со значительными рисками. Именно поэтому создаются системы раздела продукции, дохода и прибыли в добыче углеводородов в целях получения факторных платежей (в форме роялти) и ренты на природные ресурсы.

Важно отличать факторные платежи от налогов. Факторные платежи являются доходом на капитал в форме природных ресурсов. Доходы от таких платежей не являются налого-

⁵⁸ Автор выражает признательность М.Алексееву, Е.Гайдару, Р.Конраду, С.Синельникову-Мурылеву и С.Шаталову за помощь и ценные замечания, сделанные в ходе подготовки данной главы.

выми доходами, так же как, например, выручка от приватизации не является налоговым доходом. Если эти платежи расцениваются как налоги и расходуются на текущие цели, общий основной капитал страны (сумма природных ресурсов и воспроизводимого капитала) может снизиться. Разграничение этих двух видов платежей (налога на доход и факторных платежей) позволяет сохранить различие между разными факторами. Правительство, таким образом, не облагает производителей «двойным налогом», взимая с них два платежа. Кроме того, размеры этих двух видов платежей должны быть скоординированы, чтобы нефтегазовый сектор не подвергся чрезмерному налогообложению. Иными словами, правительство должно сознавать, что сумма факторных платежей и налогов будет определять способность инвестора получать прибыль на средства, вложенные в этот сектор экономики.

Страны с развивающейся экономикой, в том числе Россия, часто зависят от природных ресурсов как основного источника доходов в иностранной валюте. Это подразумевает, что реальный обменный курс может подвергаться влиянию колебаний мировых цен на ограниченный ряд экспортных товаров. Такая недиверсифицированная экспортная база может существовать в течение определенного времени, но эту проблему придется решать в долгосрочном плане. В связи с этим важно координировать налоговую и ресурсную политику для того, чтобы страна смогла провести изменения в составе общих доходов. В частности, налоги на нефтяную промышленность и платежи по соглашениям о разделе продукции должны быть эластичными по отношению к мировым ценам на минеральные ресурсы. Рост цен на минеральные ресурсы может привести к росту обменного курса, что, в свою очередь, ведет к падению экспорта товаров и услуг, не относящихся к минеральным ресурсам. Таким образом, налоговые доходы, получаемые из других секторов, сни-

зятся. С другой стороны, экспорт иных товаров и услуг возрастет в случае, если обменный курс понизится в результате девальвации, порожденной падением цен на минеральные ресурсы. Налоги, получаемые из таких секторов, будут расти, и, следовательно, частично компенсировать падение доходов в нефтяном секторе. Таким образом, эластичность структуры доходов нефтяной промышленности по отношению к мировым ценам является предпосылкой такого типа компенсации доходов.

В переходных экономиках, в которых минеральные ресурсы являются основным экспортным товаром, важно проводить такую политику в области минерального сырья, которая обеспечила бы адекватный уровень дохода, в то же время компенсируя риски, которые несет правительство, и влияние других факторов, например, обменного курса на другие доходы. Тем не менее, доля доходов от природных ресурсов в общей сумме доходов государства с течением времени должна снижаться. Экономика будет становиться все более диверсифицированной, доходы будут возрастать. Оба эти фактора должны понизить относительное значение минеральных ресурсов по мере экономического роста.

1. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов: мировой опыт

Государство выполняет двойственную фискальную роль в отношении нефтегазового сектора: оно является высшей налоговой властью и собственником природных ресурсов. Налоговая система, конструируемая так, чтобы отразить эту двойственность, должна сочетать получение государством соответствующих доходов и адекватные стимулы для потенциальных инвесторов, обеспечивающие экономическую эффективность нефтегазовых проектов. Главная фундаменталь-

ная цель налоговой системы для нефтегазового сектора состоит в обеспечении того, чтобы государство получало соответствующую плату за свои природные ресурсы и распределяло доходы от их эксплуатации так, чтобы содействовать устойчивому экономическому росту и получению долгосрочной прибыли. Для достижения этой цели налоговая система и налоговое администрирование должны быть простыми и прозрачными, основанными на легко доступных данных и легко контролируемые. Для государства важно не подвергать бюджет чрезмерной изменчивости доходов в течение процесса реформирования и обеспечить стабильность налоговых поступлений. Соответствующее распределение доходов между федеральным и региональным уровнями власти и гармонизация с другими налогами должны сделать такую систему политически приемлемой. Наконец, налоговая реформа должна создавать режим, конкурентоспособный на международном уровне (см. *Nellor D., Sunley E. Fiscal Regimes for Natural Resource Producing Developing Countries. IMF Paper on Policy Analysis and Assessment, 1994*).

Очевидно, не может быть одной налоговой системы или одного набора налогов, которые доминировали бы над всеми остальными, т.е. были бы предпочтительнее всех остальных, для всех инвесторов и всех государств, обладающих природными ресурсами. Поэтому необходим систематический анализ существующих средств налогообложения производства углеводородов, который должен вести к учету интересов всех сторон и созданию более эффективных фискальных структур (см. *Conrad R., Shalizi Z., Syme J. Risk Sharing and Rankings of Alternative Contract Instruments. 1991*).

Необходимость применения специальных налоговых инструментов при налогообложении нефтегазового сектора обусловлена ограниченностью и невозобновляемостью этих ресур-

сов. В той степени, в какой ресурс является ограниченным и незаменимым, его цена может включать некоторую сумму сверх минимальной цены, по которой этот ресурс будет произведен; эта минимальная цена включает в себя производственные затраты плюс некоторый уровень прибыли, который является достаточным, чтобы сделать инвестиции привлекательными. Дополнительная стоимость ресурса сверх этой минимальной цены известна как экономическая, или ресурсная, рента. Эта рента может рассматриваться как стоимость самого ресурса, которая целиком принадлежит обществу. Если компания получила прибыль, которая достаточна, чтобы побудить ее инвестировать, то для государства является возможным изъять полученную производителем сверхприбыль, или ренту, без ограничения инвестиций. Такое изъятие обеспечит нации ее долю прибыли, получаемой от разработки принадлежащих ей природных ресурсов. Средства, которые использует государство для изъятия ренты, представлены на рис.1.

Основными видами платежей в мировой нефтегазовой промышленности являются бонусы, ренталис, роялти и налоги. Бонусы, являясь разовым платежом, не служат значительным (по сравнению с налогами и роялти) источником финансовых поступлений для государства и поэтому могут рассматриваться лишь в качестве дополнительной статьи увеличения государственных доходов. В то же время они являются хронологически первым, хотя и несистематическим, видом платежа. Поэтому, оговаривая в соглашении систему бонусов, государство может изымать денежные средства у производителя не только до начала получения им чистого дохода (после чего поступления в бюджет начинают обеспечивать налоги) или до начала добычи (после чего начинает действовать система роялти), но даже и до начала его инвестиционной деятельности. Бонусы могут быть приурочены к различным этапам реализа-

ции проекта. В ряде стран выплата бонусов закреплена в законодательном порядке, но чаще и количество, и размер разовых платежей являются предметом переговоров.

Ренталс (арендная плата) является вторым видом платежей производителя, не зависящим от наличия добычи или прибыльности производства, т.е. дающим государству возможность получать систематический (в отличие от бонусов) доход с момента заключения соглашения. Размер арендной платы, как правило, невелик и может быть установлен как за всю контрактованную территорию, так и за единицу ее площади. В целях побуждения производителя к скорейшему освоению контрактованной территории государство может устанавливать прогрессивные ставки арендной платы, увеличивающиеся с течением времени, с размером этой территории, или же смешанного типа. В целях стимулирования быстреего начала добычи или экспорта нефти арендная плата может быть установлена в соглашении на ограниченный период (например, до начала добычи).

Рис. 1

РЕСУРСНАЯ РЕНТА				
ВАЛОВЫЙ ДОХОД	СУММАРНАЯ	СУММАРНЫЕ ЗАТРАТЫ*	ПРИБЫЛЬ ГОСУДАРСТВА	ПРОИЗВОДИТЕЛЮ КОМПЕНСАЦИЯ
	ПРОИЗВОДСТВО ЗАТРАТЫ НА		ПРИБЫЛЬ ПРОИЗВОДИТЕЛЯ	
			ЭКСПЛУАТАЦИОННЫЕ ЗАТРАТЫ	
			ЗАТРАТЫ НА РАЗРАБОТКУ	
			ЗАТРАТЫ НА РАЗВЕДКУ	
* Суммарные затраты с точки зрения государства Рента изымается через: - Бонусы - Роялти - Раздел продукции - Налоги - Государственное участие				

Источник: Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa, 1994, p. 7.

Роялти, рассчитываемые как процент валового дохода производителя, являются достаточно популярной формой выплат государству из-за ее административной простоты. Фиксированная доля стоимости произведенной продукции взимается государством-собственником природных ресурсов за право разработки запасов. Этот платеж легко администрируется и обеспечивает ранний и гарантированный доход государству. Величина роялти колеблется от 0 до 40%, но в большинстве стран равна 12,5-20% стоимости добытой нефти. По расчетам А.Конопляника, основанным на данных по 130 капиталистическим и развивающимся государствам, в середине восьмидесятых годов максимальная ставка роялти составляла: средневзвешенная по числу стран - 12,2%, средневзвешенная по объему добычи - 17,2%. Несмотря на то что большую часть доходов государства, как правило, обеспечивают налоги, роялти может рассматриваться как базисный вид систематического платежа, обеспечивающий более ранние по времени и более стабильные финансовые поступления государству, чем платежи с доходов. Роялти фактически гарантируют государству определенный минимум доходов от эксплуатации месторождения, что не всегда обеспечивает система налогообложения: если минимальная величина роялти всегда больше нуля, то налоговые отчисления в течение нескольких первых лет эксплуатации месторождения могут вообще не поступать.

Налоговый режим, который основывается не только на подоходном налогообложении, но и на роялти, генерирует относительно более стабильные и более равномерно распределенные во времени налоговые поступления. Рис. 2 иллюстрирует результаты применения двух различных налоговых режимов на примере гипотетического проекта разработки месторождения минеральных ресурсов. Режим А основан на применении налога на доход, взимаемого по ставке 35%, при обеспечении

ускоренного возмещения капитальных затрат. Режим В включает налог на доход и роялти. Налог на доход взимается по ставке 20% и не предусматривает ускоренного возмещения капитальных затрат. Ставка роялти составляет 7,5% стоимости-реализованной продукции. Доходы государства по каждому налоговому режиму рассчитаны при трех сценариях: базовом и при высоких и низких ценах на минеральные ресурсы.

Рис. 2

Альтернативные налоговые режимы

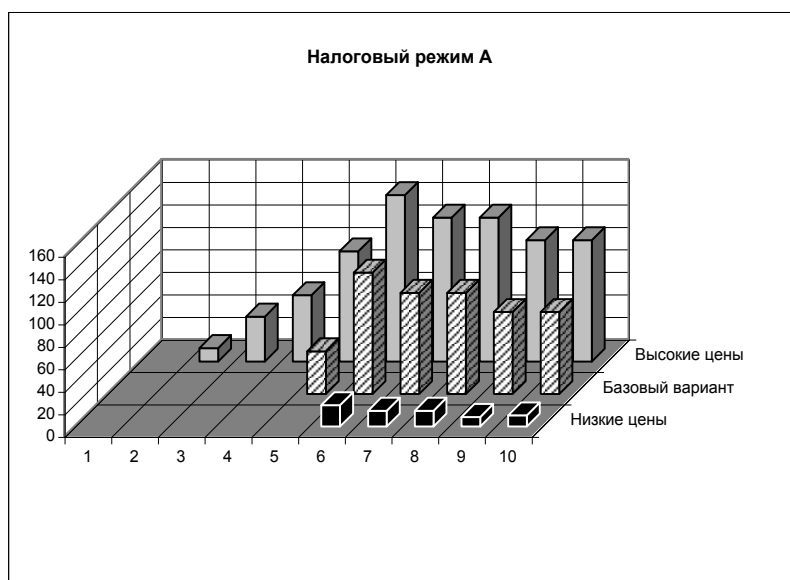
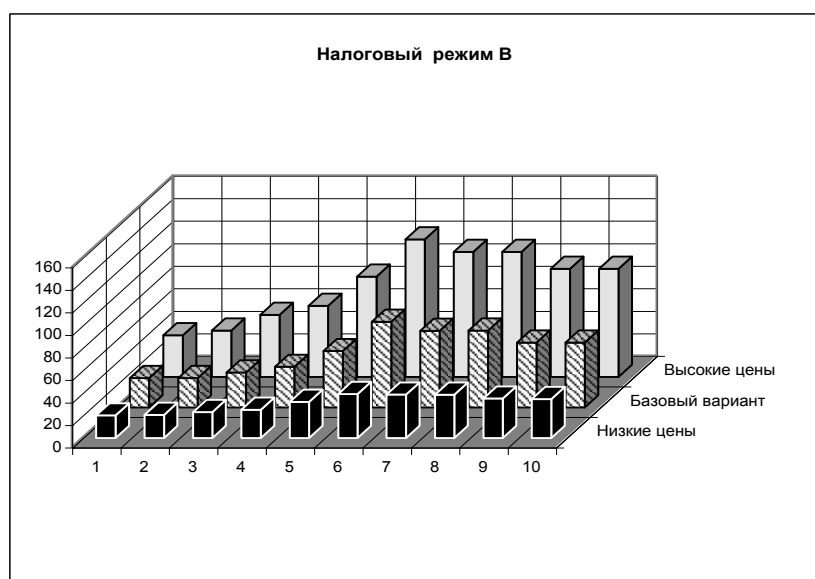


Рис. 2 (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

Альтернативные налоговые режимы



Источник: International Monetary Fund.

В восьмидесятые-девяностые годы наметилась тенденция к установлению прогрессивных ставок роялти, т.е. к их исчислению по скользящей шкале в зависимости от определенных факторов (например, уровня добычи или глубины воды над морскими месторождениями). Расчет роялти по скользящей шкале фактически служит целям изъятия у производителя части сверхприбыли. С другой стороны, изменением ставки роялти государство создает для компаний финансовые стимулы для работы в нужном для страны направлении. Так, зависимость ставки роялти от уровня добычи в определенной степени может удерживать компании от форсирования разработки запасов, зависимость ставки от глубины воды над морскими месторождениями.

ями побуждает компании к освоению глубоководных месторождений, зависимость ставки от плотности нефти стимулирует освоение месторождений тяжелой нефти и т.д.

В налогообложении добычи углеводородов применяются как обычный налог на прибыль корпораций, так и специальные виды налогов, такие как рентный налог на природные ресурсы. Ставки обычного налога на прибыль корпораций колеблются от 0 до почти 70%, ставки налога на прибыль нефтяных компаний, как правило, от 50% до 85% (в большинстве стран ОПЕК). Более высокие налоги на прибыль в нефтяном секторе фактически служат инструментом изъятия получаемой здесь сверхприбыли. Так, чрезвычайно высокий уровень налогообложения нефтяных компаний в странах ОПЕК, очевидно, объясняется крайне низкими затратами на добычу нефти, и, соответственно, высоким уровнем экономической ренты.

Структура налоговых систем ряда крупных нефтедобывающих стран (Индонезия, Нигерия, США, Великобритания, Норвегия, Китай, Казахстан) отражена в таблицах 1-8. Как показывает мировой опыт, существует большое разнообразие в том, как изымаются доходы от добычи нефти. Например, в США для этого применяются только два относительно простых налога: обычный роялти в размере 16,67% для офшорных месторождений и стандартный налог на прибыль корпораций. В то же время США, как известно, изымают значительную часть экономической ренты с разрабатываемых месторождений, когда эти два платежа сочетаются с конкурентными торгами за лицензии.

Предлагаемый для России налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, ставка которого определяется соотношением накопленного дохода и накопленных затрат, то есть значением Р-фактора (см. п.2.2 настоящей главы), является одним из группы платежей, известных как рентные налоги на природные ресурсы. Рентный налог на природные ресурсы был

первоначально разработан в Австралии. Исчисление налога предусматривало весьма значительное увеличение произведенных затрат, невозмещенных в текущем году.

Ряд других стран имеет сходные подходы, даже если они не называются ресурсными рентными налогами. Например, индонезийские контракты с разделом продукции (модель, используемая многими странами) предусматривают полное возмещение затрат без какой-либо индексации. Доля государства, свыше 87%, поступает только после полного возмещения производителю всех издержек. Фактически это эквивалентно ресурсному рентному налогу с постоянной ставкой. Аналогичные утверждения могут быть сделаны относительно налога на доход нефтяных компаний в Великобритании и налога на добычу углеводородов в Норвегии.

Достаточно широкое распространение получили контракты на добычу нефти с разделом произведенной продукции, первый из которых был заключен в Индонезии в 1966 г. Произведенные затраты в таких контрактах компенсируются компании частью добытой на данном месторождении нефти, так называемой компенсационной нефтью. Доля компенсационной нефти в добыче оговаривается в контракте. В первых индонезийских контрактах с разделом продукции максимальная доля компенсационной нефти в добыче не должна была превышать 40%. В настоящее время в большинстве стран, применяющих данный тип соглашений, эта доля обычно колеблется в пределах 20-50%, хотя в некоторых из них может выходить за эти пределы. При этом доля компенсационной нефти, как правило, выше в районах с более сложными природно-геологическими условиями и может быть поставлена в зависимость от уровня добычи.

ТАБЛИЦА 1

Индонезия

Тип платежа	Описание
Бонус	Подпись 1,5 млн. долл. Начало добычи 3,0 млн. долл. Достижение уровня добычи 50 тыс. барр. в день 3,0 млн. долл. Достижение уровня добычи 100 тыс. барр. в день 3,0 млн. долл.
Ренталс и сборы	Нет
Роялти	20% валовой добычи. Делится между производителем и Pertamina (индонезийская государственная нефтяная компания) в пропорции, соответствующей их относительным долям
Налог на прибыль корпораций	48% (всего)
Компенсационная нефть	Никаких ограничений на компенсационную нефть в течение периода реализации проекта. Существует ежегодное ограничение в размере 80% дохода с момента начала добычи. Эксплуатационные затраты вычитаются немедленно. Норма амортизации колеблется от 10% до 25%.
Прибыльная нефть	71,15% прибыли идет государству
Государственное участие	Минимум 10% и может колебаться до 50%.
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Нет
Примечания	Каждое месторождение и контракт огорожены. От производителей требуется направлять часть нефти (иногда 25%) на внутренний рынок, которая может оцениваться по более низким ценам, чем мировые

Источник: Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.
Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.

ТАБЛИЦА 2

Нигерия

Тип платежа	Описание
Бонус	Подпись: 0,5 млн. долл. Добыча: 1,0 млн. долл., когда добыча достигает 10 000 барр. в день 2,0 млн. долл., когда добыча достигает 50 000 барр. в день
Ренталс и сборы	Земельная рента 750 найр за 1 кв. км территории
Роялти	До 20% валового дохода для некоторых месторождений. Скольльзящая шкала для офшорных месторождений: 0% - если глубина больше 1000 м 4% - если глубина от 800 до 1000 м 8% - если глубина от 500 до 800 м 12% - если глубина от 200 до 500 м 16,67% - если глубина меньше 200 м
Налог на прибыль корпораций	Налог на прибыль нефтяных компаний 50%. Инвестиционный налоговый кредит, равный 50% капитальных затрат.
Компенсационная нефть	Никаких ограничений на компенсационную нефть в течение периода действия контракта. Может быть ограничена 40% дохода в любой один год после начала добычи.
Прибыльная нефть	Государство получает 52% прибыльной нефти. Прибыльная нефть равна доходу за вычетом затрат, роялти и налоговой нефти.
Государственное участие	Нет
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Нет
Примечания	Все налоговые условия могут быть предметом переговоров

Источник: Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.

Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.

ТАБЛИЦА 3

**США, Аляска
(офшорные месторождения)**

Тип платежа	Описание
Бонус	Существуют торги за участки, и таким образом предложенная покупателем цена является бонусом, который уплачивается победившим участником торгов.
Ренталс и сборы	741 долл. за 1 кв. км в течение первых пяти лет и 1235 долл за 1 кв. км после пяти лет.
Роялти	Адвалорный платеж в размере 16,67%, который уплачивается федеральному правительству. Налог на добычу для штата Аляска, если месторождение дает более 300 000 барр. в день. Ставка равна 12,15% от стоимости продукции.
Налог на прибыль корпораций	Федеральная ставка 35 %, ставка штата 9,4%
Компенсационная нефть	Нет
Прибыльная нефть	Нет
Государственное участие	Нет
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Нет
Примечания	Все условия фиксированы, за исключением заявочного бонуса, который подлежит конкурентным торгам. Существует 2% налог на имущество корпораций по оцененной стоимости капитала. Существует также сбор на проливы нефти для финансирования фонда ликвидации загрязнений, составляющий 0,05 долл. на баррель.

Источник: Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.

ТАБЛИЦА 4

США, Аляска (суша)

Тип платежа	Описание
Бонус	Существуют торги за участки на государственных и индейских землях. Таким образом, предложенная покупателем цена является бонусом и варьирует по участкам.
Ренталс и сборы	741 долл. за 1 кв. км в течение первых пяти лет и 1 235 долл за 1 кв. км после пяти лет.
Роялти	Адвалорная ставка 12,5%. Ставки могут варьировать в зависимости от участка, геологических условий и характеристик нефти. Наиболее высокие ставки находятся в пределах 20%. Налог на добычу 12,25%, если месторождение дает свыше 300 000 барр. в день.
Налог на прибыль корпораций	Федеральная ставка 35%, ставка штата 9,4%.
Компенсационная нефть	Нет
Прибыльная нефть	Нет
Государственное участие	Нет
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Распределение прибыли возможно в зависимости от участка и природы собственности (частная, штата, индейские земли).
Примечания	Существует 2% налог на имущество корпораций по оцененной стоимости капитала.

Источник: Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.

ТАБЛИЦА 5

Великобритания (после 1985 г.)

Тип платежа	Описание
Бонус	Нет
Ренталс и сборы	Нет
Роялти	Нет
Налог на прибыль корпораций	35%
Компенсационная нефть	Нет
Прибыльная нефть	Нет
Государственное участие	Нет
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Налог на доход нефтяных компаний: 75% чистого дохода с различными дополнительными скидками; применяется после того, как все капитальные затраты возмещены. Налог не применяется, если добыча меньше, чем 20 000 барр. в день.
Примечания	В нормах были произведены различные изменения. С начала девяностых годов нормы стабильны.

Источник: Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.

ТАБЛИЦА 6

Норвегия

Тип платежа	Описание
Бонус	Нет
Ренталс и сборы	Нет
Роялти	Нет после 1986 г.
Налог на прибыль корпораций	28%
Компенсационная нефть	Нет
Прибыльная нефть	Нет
Государственное участие	Некоторое участие является возможным и колеблется до 30% в зависимости от контракта. Участие начинается на начальной стадии разведки. Участие Statoil, норвежской государственной нефтяной компании, может достигать 80%.
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Налог на добычу углеводородов (специальный налог) в размере 30%, основанный на потоке наличности. Налог на добычу углеводородов не вычитается из налога на прибыль корпораций.
Примечания	Все условия фиксированы и не подлежат переговорам. Существует налог на имущество корпораций, равный 0,7% стоимости активов.

Источник: Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.
 Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.

ТАБЛИЦА 7

Китай
(офшорные месторождения)

Тип платежа	Описание
Бонус	
Ренталс и сборы	
Роялти	Скольльзящая шкала ставки роялти: 0% - при добыче нефти до 20 000 барр. в день 4% - при добыче нефти 20 001-30 000 барр. в день 6% - при добыче нефти 30 001-40 000 барр. в день 8% - при добыче нефти 40 001-60 000 барр. в день 10% - при добыче нефти 60 001-80 000 барр. в день 12,5% - при добыче нефти 80 001 и более барр. в день Псевдороялти: 5% консолидированный промышленный и коммерческий налог, базирующийся на валовом доходе.
Налог на прибыль корпораций	Налог на прибыль – 30% (в провинции Хайнань – 15%); местный налог на прибыль – 3%; добавочный налог – 10%
Компенсационная нефть	Предел возмещения издержек - 50% - 62,5% (в год).
Прибыльная нефть	Доля государства зависит от размера добычи: 10% - при добыче нефти до 10 000 барр. в день 20% - при добыче нефти 10 000 – 20 000 барр. в день 30% - при добыче нефти 20 000 – 40 000 барр. в день 40% - при добыче нефти 40 000 – 60 000 барр. в день 50% - при добыче нефти 60 000 – 100 000 барр. в день 60% - при добыче нефти свыше 100 000 барр. в день. Пороговые уровни добычи могут быть предметом переговоров.
Государственное участие	До 51%
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Нет
Примечания	Каждый контракт огорожен (для возмещения издержек, но не для целей налогообложения прибыли).

Источник: Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.

ТАБЛИЦА 8

Казахстан

Тип платежа	Описание
Бонус	Варьирует в зависимости от контракта
Ренталс и сборы	Нет
Роялти	Адвалорный платеж, основанный на справочных ценах и объеме добычи. Ставка регулируется в зависимости от затрат и качества
Налог на прибыль корпораций	30%
Компенсационная нефть	Нет
Прибыльная нефть	Нет
Государственное участие	Нет
Распределение прибыли (налог на сверхприбыль)	Прогрессивные ставки, основанные на внутренней норме прибыли (IRR): 0% - если IRR меньше чем 20% 4% - если IRR больше чем 20%, но меньше чем 22% 8% - если IRR больше чем 22%, но меньше чем 24% 12% - если IRR больше чем 24%, но меньше чем 26% 18% - если IRR больше чем 26%, но меньше чем 28% 24% - если IRR больше чем 28%, но меньше чем 30% 30% - если IRR больше чем 30% Налог на сверхприбыль вычитается из налога на прибыль корпораций
Примечания	

Источник: Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.

Government of Kazakhstan. On Taxes and Other Mandatory Payments to Revenue
(The Tax Code).

Оставшаяся часть продукции, так называемая распределяемая нефть, подлежит разделу между государством и компанией-подрядчиком. Раздел производится в сугубо индивидуальных пропорциях в каждой стране. При этом в большинстве нефтедобывающих стран, практикующих заключение таких контрактов, пропорции раздела с ростом добычи изменяются в пользу государства. Принадлежащая компании-подрядчику доля распределяемой нефти является объектом налогообложения. В ряде стран в соглашения о разделе продукции также включаются обязательства по уплате роялти.

Описанный механизм раздела продукции относится к наиболее часто встречаемой разновидности контрактов этого рода - с разделом добычи после вычета (компенсации) издержек компании-производителя. В данном случае раздел продукции является трехступенчатым (см. рис.3). При другой разновидности этих контрактов – с прямым разделом добычи, - последняя делится непосредственно на долю государства и долю производителя, т.е. минуя стадию выделения компенсационной нефти.

При традиционном разделе принадлежащая компании доля распределяемой нефти облагается, как правило, обычным налогом на прибыль. Изъятие же сверхприбыли осуществляется самой процедурой раздела добычи. При втором варианте осуществляется прямой одноступенчатый раздел всей добычи без налогообложения доли, выделенной контрактору. Такая система действует, например, в Ливии, где доля добычи, принадлежащая государству, установлена в 81%, а доля компании-подрядчика – в 19% при условии освобождения ее от налогов. В этом случае раздел добычи заменяет собой все виды налогов на производителя.

В мировой практике существует значительный разброс в отношении того, какие параметры могут быть предметом переговоров при заключении контрактов. Большие политически

стабильные экономики, такие как экономика США, Великобритании и Австралии, вообще не имеют контрактов с разделом продукции. Все охватывается законодательством, и ничто не подлежит переговорам. Меньшие, более бедные и менее стабильные экономики склонны иметь больше условий, подлежащих переговорам. Иногда утверждается, что такая свобода действий необходима для того, чтобы учесть специфические характеристики месторождения. С другой точки зрения свобода действий необходима, поскольку политическая система нестабильна. В этом случае инвесторы могут рассчитывать на соблюдение в основном условий контракта, даже если правительство меняет общий налоговый режим или правительство само меняется. Существует еще более скептическая точка зрения, согласно которой свобода действий рассматривается как путь для коррумпированных чиновников вести переговоры с инвесторами.

Вследствие принятых в России ограничений, соглашения о разделе продукции в ближайшей и среднесрочной перспективе, очевидно, будут охватывать достаточно узкий сектор российской нефтяной промышленности, прежде всего крупные капиталоемкие проекты с участием иностранного капитала. В настоящее время в России фактически действует лишь два соглашения о разделе продукции (Сахалин-1 и Сахалин-2). В этих условиях именно налоговая система играет и будет играть решающую роль в изъятии рентных доходов нефтегазового сектора.

Рис. 3



Источник: International Monetary Fund

2. Налогообложение сверхприбыли от добычи углеводородов в России

2.1. Существующая система налогообложения добычи углеводородов

При плановой системе хозяйствования механизмы изъятия рентных доходов нефтегазового сектора были весьма специфичными и по большей части завуалированными. Во внутриэкономическом обороте изъятие ренты осуществлялось за счет значительной дифференциации цен на сырую нефть и продукты ее переработки. Так, в середине восьмидесятых годов соотношение средних оптовых цен на сырую нефть и розничных цен на высокооктановый бензин составляло примерно 1:17, а на обычный бензин – 1:13. Доля косвенных налогов (налога с оборота), с помощью которых изымалась нефтяная рента, в цене этих продуктов составляла около 80%. Во внешнеэкономическом обороте изъятие ренты происходило за счет присвоения государством разницы между экспортными и внутренними ценами на нефть. Издержки добычи нефти в СССР (с учетом транспортных затрат) не превышали 40 долл./т, и, таким образом, экспорт каждой тонны нефти в первой половине восьмидесятых годов приносил государству потенциальный чистый доход в размере 150-200 долл. Реальные доходы, однако, были существенно меньше, поскольку большая часть экспорта нефти и нефтепродуктов приходилась на страны СЭВ, поставки энергоресурсов в которые осуществлялись по ценам ниже мировых (таким образом СССР фактически делился частью рентных доходов с другими социалистическими странами).

Часть ренты изымалась в неявном (завуалированном) виде. За счет искусственно заниженных цен на энергоресурсы госу-

дарство фактически дотировало многие отрасли экономики, включая сельское хозяйство, большую часть обрабатывающей промышленности и ВПК. В этом случае процесс изъятия ренты по существу совпадал с процессом ее использования. Часть ренты, однако, возвращалась государству в виде налогов от дотируемых секторов экономики, а также косвенных налогов на потребительские товары.

С началом рыночных реформ в механизмах изъятия ресурсной ренты произошли радикальные изменения. Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» были законодательно закреплены основы новой налоговой системы России, включая платежи за пользование недрами (в тот момент еще не определенные законодательно) и налоги на нефтепродукты (акциз на бензин и налог на реализацию горюче-смазочных материалов).

Основным правовым актом, регулирующим отношения в недропользовании, стал Закон РФ от 21.02.92 N2395-1 «О недрах». Наиболее важными положениями данного закона явились разграничение сфер компетенции Федерации и ее субъектов в вопросах недропользования, введение лицензирования прав на пользование недрами на конкурсной или аукционной основе и определение сроков пользования недрами (5 лет при проведении геологоразведочных работ, 20 – при разработке месторождений и 25 лет – при их совмещении), установление системы платежей при пользовании недрами, состоящей из акцизов на отдельные виды минерального сырья, платежей за пользование недрами (роялти) и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Таким образом, в 1992 г. было положено начало формированию новой, отвечающей условиям рыночной экономики, системы налогообложения добычи углеводородов. Данная си-

стема включила в себя как налоги общего применения, так и специальные нефтяные налоги, ориентированные на изъятие ресурсной ренты: акциз, платежи за пользование недрами (роялти) и экспортную пошлину на нефть.

Согласно Закону РФ «О недрах» (ст. 46) акцизы на отдельные виды минерального сырья, добываемого из месторождений с относительно лучшими горно-геологическими и экономико-географическими характеристиками, могут вводиться Правительством РФ в соответствии с Законом РФ «Об акцизах». Акциз на нефть был введен в сентябре 1992 г. Первоначально его средняя ставка составляла 18% стоимости нефти (без НДС) при колебаниях по отдельным производителям от 0 до 30%. В июле 1993 г. средняя ставка акциза была увеличена до 24%. Затем, в мае 1994 г. акциз на нефть был установлен в абсолютных показателях. Его средняя ставка составила 14 750 руб./т, по отдельным производителям она колебалась от 0 до 36 000 руб./т. При этом ставка акциза подлежала ежемесячной индексации в соответствии с изменением обменного курса рубля по отношению к доллару. С 1 апреля 1995 г. для компенсации снижения экспортной пошлины на нефть акциз был увеличен до 39 200 руб./т. С 1 апреля 1996 г., одновременно со снижением экспортной пошлины с 20 до 10 экю/т, средняя ставка акциза была увеличена до 55 000 руб./т, а с 1 июля, после отмены экспортной пошлины, – до 70 000 руб./т.

По постановлению Правительства РФ от 08.04.97 N408 «О дифференцированных ставках акциза на нефть, включая газовый конденсат, добываемую на территории Российской Федерации» с 21 января 1997 г. средняя ставка акциза была установлена на уровне 55 000 руб./т. При этом ежемесячная индексация ставок акциза была отменена.

Платежи за пользование недрами (роялти) были введены в середине 1992 г. Ставка роялти варьирует от 6 до 16% в зави-

симости от характеристик конкретных месторождений и фиксируется в лицензии. В среднем ставка роялти составляет, по различным оценкам, 8-10% стоимости добытой нефти.

Ставка отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, предназначенных для целевого финансирования поисковых и геолого-разведочных работ, была установлена на уровне 10% цены нефти в пункте добычи и на протяжении рассматриваемого периода не менялась.

Экспортная пошлина на нефть была введена в начале 1992 г. Первоначально ее ставка составляла 26 экю за 1 тонну экспортируемой нефти, однако уже в июне 1992 г. ставка была повышена до 38 экю за тонну. В ноябре 1993 г. ставка пошлины была установлена на уровне 30 экю/т. Как показывает анализ, именно экспортная пошлина в первые годы реформ являлась основным инструментом изъятия сверхприбыли в нефтяном секторе. С либерализацией цен на нефть в начале 1995 г. экспортная пошлина была снижена до 23 экю/т, а затем, с апреля 1995 г., до 20 экю/т. В апреле 1996 г. экспортная пошлина была уменьшена до 10 экю/т, а с 1 июля 1996 г. – отменена. Одновременно для компенсации выпадающих налоговых поступлений были повышены ставки акциза. В начале 1999 г. экспортные пошлины, однако, были восстановлены.

Таким образом, к настоящему времени в России сформировалась достаточно специфическая система налогообложения добычи углеводородов, включающая в себя следующие компоненты:

- Акциз на нефть, уплачиваемый с каждой тонны добытой нефти. Ставка акциза дифференцирована по предприятиям и составляет от 0 до 85 рублей за тонну, среднее значение акциза составляет 55 рублей за тонну.

- Акциз на газ в настоящее время составляет 15% стоимости реализованного природного газа (без НДС) при его реали-

зации на территории России и в Белоруссию и 30% стоимости реализованного газа (без НДС) при его поставках за пределы страны.

- Плата за пользование недрами представляет собой адвалорный налог, основанный на ценах в пунктах добычи до обложения акцизом. Эта плата фиксируется во время выдачи лицензии в пределах от 6 до 16 процентов и является производной от предполагаемых геологических условий. В среднем величина этой платы составляет 8-10%.

- Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы представляют собой адвалорный налог, основанный на ценах в пунктах добычи и взимаемый по ставке 10%. Данный налог не применяется в отношении нефти, добываемой на новых месторождениях, разведанных за счет собственных средств пользователей недр.

- Экспортная пошлина на нефть, составляющая 2,5 евро за тонну при мировой цене российской нефти от 9,8 до 12,3 долл./барр. и 5 евро за тонну – при цене свыше 12,3 долл./барр. В условиях роста мировых цен на нефть в сентябре 1999 г. экспортная пошлина была повышена до 7,5 евро, а в декабре – до 15 евро за тонну.

- Экспортная пошлина на газ, установленная в размере 5% таможенной стоимости, но не менее 2,5 евро за 1 тонну (при определении размера пошлины пересчет объема экспортируемого газа производится исходя из того, что 1 150 куб.м газа равны 1 т).

- Налог на прибыль предприятий, взимаемый по ставке 30%.

- Другие налоги (налог на имущество предприятий, налог на содержание жилищного фонда, налог на пользователей автодорог, отчисления в государственные социальные внебюджетные фонды и др.), менее значительные по размеру, но в

своей совокупности, однако, оказывающие существенное влияние.

То обстоятельство, что в существующей системе налогообложения основная роль принадлежит налогам на объемы добычи и валовой доход, оказывает регрессивное воздействие. Негативные последствия регрессивной налоговой структуры становятся особенно очевидными при падении цен на нефть. Именно такая ситуация наблюдалась в 1998 г., характеризовавшемся резким падением мировых цен на нефть. В таблице 9 показано, каким образом существующая структура налогообложения приводит к появлению неприемлемых результатов в условиях снижения цен на нефть. В таблице приведены результаты оценочных расчетов Всемирного банка для 1997 и 1998 гг. Для целей иллюстрации и в том, и в другом году в расчетах использован преддевальвационный валютный курс рубля – 6,3 руб. за 1 долл. Для постдевальвационного сценария использован курс 15 руб. за 1 долл. Как видно из приведенных данных, при резком падении рентабельности производства уровень налоговых изъятий увеличился с 81 до 99% чистого дохода. При этом положение нефтепроизводителей было еще более осложнено значительными размерами их обязательств по взятым ранее иностранным кредитам.

ТАБЛИЦА 9

**Влияние существующей системы налогообложения
и девальвации рубля на эффективность
производства нефти, руб./т**

	1997	1998 (до де- вальва- ции)	1998 (после девальва- ции)
Цена на мировом рынке, долл./барр.	17,00	12,50	12,50

Транспортные расходы	138	138	153
Экспортная цена в точке добычи	644	437	1216
Внутренняя цена в точке добычи	405	385	360
Средняя цена в точке добычи (30% - экспорт, 70% - поставки на внутренний рынок)	477	401	617
Эксплуатационные затраты (включая амортизацию)	241	241	325
Расходы на выплату процентов	15	15	34
Чистый доход	221	145	258
Акциз	55	55	55
Плата за пользование недрами (10%)	42	35	56
Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (10%)	42	35	56
Возмещение отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы (4%)	17	14	22
Налог на пользователей автодорог (2%)	8	7	11
Прочие налоги, не связанные с доходами	25	25	25
Итого	156	143	181
Прибыль до налогообложения	65	3	77
Налог на прибыль предприятий (35%)	23	1	27
Прибыль после налогообложения	42	2	50
Обслуживание долга:			
внешний долг	41	41	99
внутренний долг	5	5	5
Итого	46	46	104
Амортизация	60	60	60
Чистый поток наличности (до инвестиций)	56	15	6
Налоговое изъятие, % от чистого дохода	81	99	81

Источник: оценки Всемирного банка.

В условиях падения мировых цен весьма наглядно проявился регрессивный характер акциза. По нашим оценкам, при падении доли прибыли в цене экспортируемой нефти с 23,2% в декабре 1997 г. до 3,6% в июле 1998 г. удельный вес акциза в цене повысился с 8,5 до 13,2% (табл. 10, рис. 4). В результате девальвации рубля и обусловленного этим значительного увеличения разрыва между затратами на производство и выручкой от реализации продукции на внешнем рынке прибыльность экспорта резко возросла. По нашим оценкам, в сентябре

1998 г. чистая прибыль от экспорта нефти достигла 29,8 долл./т, а к концу года под влиянием падения мировых цен снизилась до 20,2 долл./т (т.е. составляла 34-40% от цены экспортируемой нефти). Величина же акциза в условиях девальвации сократилась как в абсолютном, так и в относительном выражении. Если в июле 1998 г. акциз составлял 8,8 долл./т, то в декабре 1998 г. – лишь 2,8 долл./т, или 4,7% цены экспорта.

Таблица 10

**Влияние падения мировых цен и девальвации рубля на
эффективность экспорта нефти и налоговые изъятия в
1998 г., долл./т**

	1997 дек.	1998 январь	1998 февраль	1998 март	1998 апрель	1998 май	1998 июнь
Цена экспорта нефти в страны вне СНГ	109,8	96,2	84,6	79,5	79,0	84,7	66,3
Затраты: себестоимость, акциз, расходы на экспорт	84,3	84,2	82,4	78,7	74,7	72,6	66,8
в том числе: акциз	9,3	9,2	9,1	9,0	9,0	8,9	8,9
Прибыль от экспорта	25,5	12,0	2,2	0,8	4,3	12,1	-0,5
Налог на прибыль	8,9	4,2	0,8	0,3	1,5	4,2	0
Чистая прибыль	16,6	7,8	1,4	0,5	2,8	7,9	-0,5
Чистая прибыль в % к цене	15,1	8,1	1,7	0,6	3,5	9,3	-0,8
Акциз в % к цене	8,5	9,6	10,8	11,3	11,4	10,5	13,4
Налог на прибыль в % к цене	8,1	4,4	0,9	0,4	1,9	5,0	0

ТАБЛИЦА 10 (ПРОДОЛЖЕНИЕ)

	1998 июль	1998 август	1998 сентябрь	1998 октябрь	1998 ноябрь	1998 декабрь
Цена экспорта нефти в страны вне СНГ	66,7	72,3	75,3	72,0	69,7	59,9
Затраты: себестоимость, акциз, расходы на экспорт	64,3	52,6	29,5	30,8	30,7	28,8
в том числе: акциз	8,8	8,1	3,8	3,5	3,3	2,8
Прибыль от экспорта	2,4	19,7	45,8	41,2	39,0	31,1
Налог на прибыль	0,8	6,9	16,0	14,4	13,7	10,9
Чистая прибыль	1,6	12,8	29,8	26,8	25,4	20,2

Чистая прибыль в % к цене	2,4	17,7	39,6	37,2	36,4	33,7
Акциз в % к цене	13,2	11,2	5,0	4,9	4,7	4,7
Налог на прибыль в % к цене	1,2	9,5	21,2	20,0	19,7	18,2

Источник: расчеты автора по данным Госкомстата России и Минтопэнерго России.

В этих условиях основным инструментом изъятия получаемой экспортерами сверхприбыли фактически стал налог на прибыль, который увеличился с 0,8 долл./т (1,2% от цены) в июле до 11-16 долл./т (18-21% от цены) в сентябре-декабре прошлого года.

Девальвация рубля актуализировала вопрос об изъятии сверхприбыли в нефтяном секторе, получаемой в результате значительного увеличения разрыва между ценами реализации нефти на внешнем рынке и реальными затратами на производство. Одним из возможных решений проблемы в этих условиях могло бы стать существенное повышение (индексация) акциза на нефть. Такое повышение неизбежно привело бы, однако, к росту внутренних цен на нефть (по крайней мере на величину увеличения акциза), что могло бы негативно повлиять на экономическую динамику и стимулировать инфляционные процессы в экономике. Стремясь избежать негативного эффекта повышения акциза, правительством было принято решение восстановить раздельный режим налогообложения для продаж нефти на внутреннем и внешнем рынках: ставка акциза осталась неизменной, а на экспортируемую нефть в январе 1999 г. были введены вывозные таможенные пошлины. Ставка таможенной пошлины на сырую нефть устанавливалась в зависимости от цены российской нефти Urals на европейском рынке: при цене от 9,8 до 12,3 долл. за баррель – 2,5 евро за тонну, при цене свыше 12,3 долл. за баррель – 5 евро за тонну.

Затем, в условиях роста мировых цен на нефть, в сентябре 1999 г. ставка таможенной пошлины была повышена до 7,5 евро, а в декабре, когда мировые цены на нефть достигли 25 долл./барр., - до 15 евро за тонну.

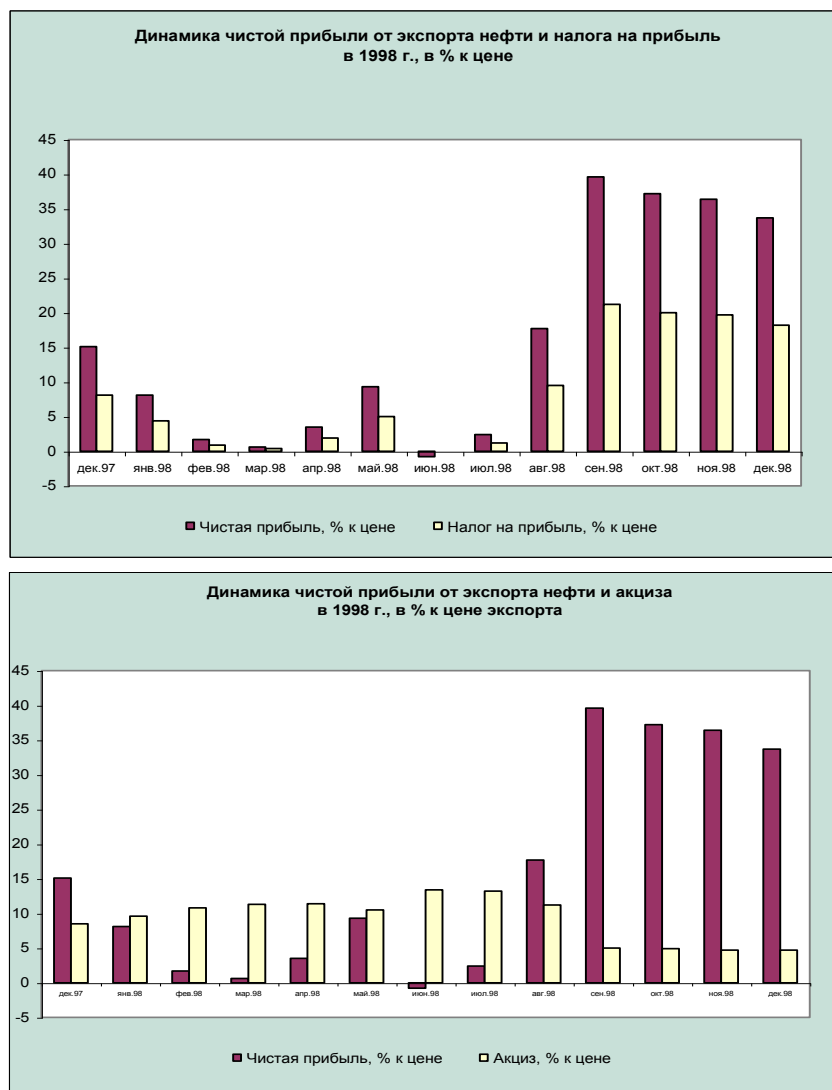
Можно привести ряд соображений в пользу сохранения в краткосрочной перспективе экспортных пошлин на нефть. Во-первых, добыча нефти неэластична. Экспорт нефти ограничен техническими возможностями существующей транспортной системы, использование мощностей которой на экспортных направлениях в настоящее время вплотную приблизилось к пределу ее пропускной способности. Поэтому включение экспортной пошлины в цену нефти (через акциз) приведет не только к росту внутренних цен на нефть, но и, в условиях ограниченного платежеспособного спроса на внутреннем рынке, к необходимости сокращения производства нефти, выводу из эксплуатации и консервации части нефтяных скважин. Данный процесс будет иметь ряд негативных последствий: принудительное свертывание добычи ведет к потере максимально возможной добычи нефти на месторождении и снижению уровня конечного нефтеизвлечения; последующая же расконсервация нефтяных скважин (в условиях роста платежеспособного спроса) потребует значительных капитальных затрат; наконец, свертывание нефтедобычи в районах, полностью зависящих от нефтяной промышленности, неизбежно связано с негативными социальными последствиями.

Во-вторых, можно говорить об определенной заинтересованности правительства в сохранении экспортной пошлины, поскольку установление ее ставки, в отличие от средней ставки акциза, устанавливаемой парламентом, полностью находится в его компетенции. В связи с этим экспортная пошлина фактически является одним из подконтрольных правительству инструментов, позволяющим последнему оказывать действен-

ное влияние как на наполнение доходной части государственного бюджета, так и на нефтяные компании.

В то же время в долгосрочном плане сохранение экспортной пошлины на нефть вряд ли можно считать оправданным. Раздельный режим налогообложения для экспортируемой и поставляемой на внутренний рынок нефти не соответствует мировой практике и не отвечает задачам повышения экономической эффективности, поскольку поддерживает более низкий, по сравнению с мировым, уровень внутренних цен на нефть. Субсидирование же промышленности и других секторов национальной экономики с помощью низких цен на энергоресурсы неизбежно ведет к их расточительному использованию и консервации неэффективной структуры экономики.

Рис. 4



Источник: расчеты автора.

2.2. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов

Наиболее широко обсуждаемая сейчас идея в области реформирования налогообложения нефтегазового сектора экономики - замена акциза на нефть так называемым налогом на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД).

Концепция НДД была разработана в Топливно-энергетическом независимом институте. В оформленном виде она была включена в состав проекта части II Налогового Кодекса, внесенного Правительством РФ на рассмотрение в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 30 апреля 1997 г. В данной версии НДД предлагалось распространить на все месторождения углеводородов на территории страны, при этом переход на НДД предусматривал добровольность, то есть должен был осуществляться по желанию налогоплательщика. Подлежащие вычетам в отчетном налоговом периоде затраты на производство ограничивались стоимостью добытых углеводородов, то есть предел возмещения затрат составлял 100% стоимости углеводородов. Ставка налога определялась значением Р-фактора, равного отношению накопленного дохода к накопленным затратам. Шкала налога включала 14 градаций, ставка колебалась от 10% (при значении Р-фактора меньше 1,00) до 90% (при Р-факторе больше 3,00).

В несколько измененном виде концепция НДД получила отражение и в последней версии проекта Налогового Кодекса, внесенного Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 31 января 1998 г. В данном проекте предусматривалось распространение НДД только на новые месторождения. Переход на НДД должен был осуществляться добровольно. Предел подлежащих вычетам затрат устанавливался на уровне 100% стоимости добытых углеводородов.

Число градаций шкалы налога было сокращено с 14 до 7, ставки налога изменялись от 0% (при R-факторе меньше 1,00) до 60% (при R-факторе больше 2,00).

Поскольку специальная часть Налогового Кодекса не была принята Государственной Думой, идея НДД была оформлена в виде отдельного законопроекта - федерального закона — «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов». Проект данного закона был внесен в Государственную Думу от имени группы депутатов (С.Э.Дон и другие). Основное отличие предложенного законопроекта от версии Налогового Кодекса - распространение НДД не только на новые, но и на разрабатываемые (старые) месторождения. В ноябре 1998 г. законопроект получил одобрение Комитета по бюджету, налогам, банкам и финансам Государственной Думы, однако самой Государственной Думой законопроект рассмотрен не был.

Рассмотрим содержание предлагаемого подхода на основе последнего из подготовленных законопроектов - федерального закона — «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов». Согласно проекту данного закона плательщиками НДД являются предприятия, приобретшие в установленном порядке лицензии на право поиска, разведки и добычи углеводородов на территории Российской Федерации и осуществляющие такую деятельность. Предприятия, производящие поиск, разведку и добычу углеводородов на нескольких лицензионных участках вправе определять налоговое обязательство по результатам: а) деятельности на всех без исключения лицензионных участках (в целом), на которых на дату вступления в силу данного закона осуществляется промышленная добыча; б) деятельности на каждом лицензионном участке в отдельности; в) деятельности на некоторых лицензионных участках (в отдельности) и на всех остальных лицензионных участках (в целом). Предприятия обязаны вести отдельный учет доходов и

расходов и определять налоговое обязательство отдельно по каждому лицензионному участку, права на пользование которым получены или промышленная добыча на котором начата после даты вступления в силу данного закона.

Налоговая база применительно к каждому лицензионному участку или совокупности участков определяется как стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенная на подлежащие вычетам затраты. Стоимость добытых и реализованных углеводородов рассчитывается исходя из фактических объемов и цен реализации. При этом в указанные цены не включаются НДС и расходы на транспортировку до покупателя. Если налогоплательщик реализует добытые им углеводороды взаимосвязанным покупателям, использует их для дальнейшей переработки либо передает их на переработку на давальческой основе, то стоимость добытых углеводородов определяется исходя из их рыночной цены без НДС и расходов на транспортировку до покупателя. При реализации на экспорт стоимость углеводородов определяется исходя из цены реализации на экспорт за вычетом расходов на экспорт, включая транспортировку.

Расчетные вычитаемые затраты определяются как сумма затрат по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации, расходов на транспортировку до покупателя и расходов на экспорт), производственных капитальных вложений, налогов, относимых на финансовые результаты деятельности предприятия, и расчетных вычитаемых затрат предыдущего налогового периода, вычет которых перенесен на следующий год, умноженных на средний индекс цен производителей на промышленную продукцию (по данным федерального органа по статистике).

Подлежащие вычетам затраты определяются как расчетные вычитаемые затраты данного периода, но в размере не бо-

лее 70% от стоимости углеводородов при налогообложении деятельности на нескольких лицензионных участках в целом и 90% от стоимости углеводородов при налогообложении деятельности по отдельным лицензионным участкам. По лицензионным участкам, по которым с даты выдачи лицензии ведется отдельный учет доходов и затрат, подлежащие вычетам затраты устанавливаются в размере не более 100% от стоимости углеводородов. Если годовые расчетные вычитаемые затраты превышают величину подлежащих вычетам затрат за этот год, то такое превышение переносится на следующий год.

Налоговые ставки устанавливаются на каждый год применительно к каждому лицензионному участку (совокупности участков). Размеры налоговых ставок определяются значением Р-фактора на предшествующий год. Р-фактор определяется как отношение a / b , где a - накопленный доход, b - накопленные затраты. Величина «а» на 1998 г. определяется как сумма годовых величин стоимости добытых и реализованных углеводородов за период с года начала оценки по 1998 г. с поправкой на средний индекс цен производителей на промышленную продукцию. При суммировании величина стоимости добытых и реализованных углеводородов каждого года умножается на индекс данного года, равный произведению соответствующих годовых индексов за период с данного года по 1998 г. Год начала оценки устанавливается как 1994 г. либо как год получения соответствующей лицензии, если этот год позже 1994 г.

Величина «а» на годы, начиная с 1999 г., определяется как сумма величин стоимости добытых и реализованных углеводородов за данный год и величины «а» на предыдущий год, умноженной на средний индекс цен производителей на промышленную продукцию. При определении «а» стоимость углеводородов уменьшается на суммы НДС и налога на прибыль предприятий, подлежащих уплате за соответствующий период.

Величина «b» на 1998 г. определяется как сумма годовых величин затрат за период с года начала оценки с поправкой на средний индекс цен производителей на промышленную продукцию. В состав затрат включаются затраты по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации, расходов на транспортировку до покупателя и расходов на экспорт), производственные капитальные вложения и сумма начисленных налогов, относимых на финансовые результаты деятельности предприятия. Величина «b» на годы, начиная с 1999 г., определяется как сумма величины затрат за данный год и величины «b» на предыдущий год, умноженной на средний индекс цен производителей на промышленную продукцию.

Налоговые ставки определяются значением Р-фактора за предыдущий год и составляют от 0% (для лицензионных участков, по которым с даты выдачи лицензии ведется отдельный учет доходов и затрат, при величине Р-фактора меньше 1,00) до 60% (при величине Р-фактора больше 2,00).

Формально предложенная схема расчета НДД может быть описана следующим образом.

1. Определение налоговой базы

$$\text{ДД}(t) = \text{СУВ}(t) - \text{ПВЗ}(t)$$

$$\text{СУВ}(t) = \text{Ц}(t) * \text{V}(t)$$

$$\text{РВЗ}(t) = (\text{ЗПР}(t) - \text{А}(t)) + \text{КВ}(t) + \text{Н.РВЗ}(t-1) * k(t)$$

$$\text{ПВЗ}(t) = \text{РВЗ}(t) \quad \text{при } \text{РВЗ}(t) \leq \text{Пр.ПВЗ}(t)$$

$$\text{ПВЗ}(t) = \text{Пр.ПВЗ}(t) \quad \text{при } \text{РВЗ}(t) > \text{Пр.ПВЗ}(t)$$

$$\text{Пр.ПВЗ}(t) = 70 \% \text{ СУВ}(t) \quad \text{при налогообложении по нескольким лицензионным участкам}$$

$$\text{Пр.ПВЗ}(t) = 90 \% \text{ СУВ}(t) \quad \text{при налогообложении отдельного лицензионного участка}$$

$$\text{Пр.ПВЗ}(t) = 100 \% \text{ СУВ}(t) \quad \text{по лицензионным участкам, по которым с даты выдачи лицензии ведется отдельный учет доходов и затрат}$$

$$\text{Н.РВЗ}(t) = \text{РВЗ}(t) - \text{ПВЗ}(t) \quad (\text{при } \text{РВЗ} > \text{Пр.ПВЗ})$$

2. Определение налоговых ставок

$$P\text{-фактор}(t-1) = a(t-1) / b(t-1)$$

a - накопленный доход

b - накопленные затраты

$$a(t-1) = a(t-2) * k(t-1) + СУВ(t-1) - НДД(t-1) - НП(t-1)$$

$$b(t-1) = b(t-2) * k(t-1) + З(t-1)$$

$$З(t-1) = (ЗПР(t-1) - А(t-1)) + КВ(t-1)$$

P-фактор (t-1) → Ст. (t)

Шкала налога:

P-фактор (t-1)	Ст.(t), %
до 1,00	10*
свыше 1,00 до 1,20	15
свыше 1,20 до 1,30	20
свыше 1,30 до 1,40	30
свыше 1,40 до 1,50	40
свыше 1,50 до 2,00	50
свыше 2,00	60

*Для лицензионных участков, по которым с даты выдачи лицензии ведется отдельный учет доходов и затрат, налоговая ставка при величине P-фактора до 1,00 устанавливается в размере 0%.

$$НДД(t) = ДД(t) * Ст.(t)$$

Обозначения:

ДД - дополнительный доход

СУВ - стоимость углеводородов

Ц - цена нефти (без НДС, расходов на транспортировку до покупателя и затрат на экспорт)

V - объем добычи нефти

РВЗ - расчетные вычитаемые затраты

ЗПР - затраты на производство и реализацию

А - амортизация

КВ - капитальные вложения

Н.РВЗ - невозмещенные расчетные вычитаемые затраты

ПВЗ - подлежащие вычетам затраты

Пр. ПВЗ	- предельные подлежащие вычетам затраты
k	- индекс цен производителей
НДД	- налог на дополнительный доход
НП	- налог на прибыль
З	- затраты
Ст.	- ставка налога
t	- время (год, квартал)

НДД имеет ряд достаточно явно выраженных преимуществ по сравнению с российским акцизом.

Во-первых, автоматизм расчета данного налога существенно повышает его объективность. НДД учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, так как напрямую связан с экономической прибылью месторождения.

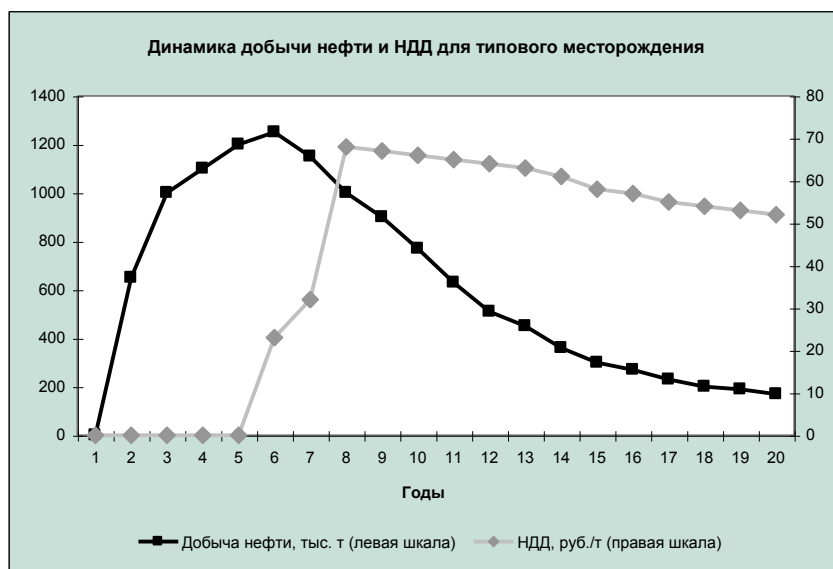
Во-вторых, НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений (нулевой налог в первые годы добычи, когда осуществляются значительные капиталовложения, рис. 5).

В-третьих, НДД учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, т.е. его истощение (по мере истощения месторождения налог снижается).

В-четвертых, НДД реагирует на изменение внешних экономических условий производства - мировых цен (чем ниже цены реализации, тем ниже налог, и наоборот).

В-пятых, НДД позволяет достаточно точно прогнозировать эффективность инвестиционных проектов (изменение же акциза фактически труднопредсказуемо).

Рис. 5



Источник: расчеты Крюкова В., Токарева А.

Вместе с тем позиции различных структур в отношении предложенного законопроекта о введении НДД существенно различаются. Министерство топлива и энергетики РФ, а также нефтяные компании, полностью поддерживают разработанный законопроект. В то же время официальные представители Министерства финансов, Министерства по налогам и сборам и Министерства экономики РФ выступают против принятия данного закона, по крайней мере против распространения НДД не только на новые, но и на все разрабатываемые месторождения. Основной причиной являются опасения значительного снижения налоговых поступлений в государственный бюджет. По оценкам Комитета Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам, замена акциза на нефть налогом на дополнительный

доход в расчете на 1999 г. приведет к снижению налоговых начислений в нефтедобывающей промышленности на 5,2 млрд.руб. Без учета отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которые используются целевым образом и в значительной степени возвращаются нефтедобывающим предприятиям, данное снижение составит 6,9 млрд.руб., что составляет примерно 0,3% ВВП. Существуют, однако, и значительно более пессимистические оценки.

Схема, основанная на применении НДС, является существенно более сложной с точки зрения как проведения налоговых расчетов, так и практического контроля за их достоверностью. Это создает потенциальные возможности занижения производителями своих налоговых обязательств и, как следствие, уменьшения доходов государственного бюджета. Именно с этим связаны опасения неконтролируемого снижения налоговых поступлений в результате введения НДС.

Следует также указать на необходимость доработки подготовленных законопроектов по введению НДС, имеющих, на наш взгляд, ряд существенных недостатков.

1. Как в проекте Налогового Кодекса, так и в проекте закона о НДС производители газа, реализующие газ по государственным регулируемым ценам, не являются плательщиками НДС, если доля такой реализации во всей реализации предприятия не ниже 80%. По этому критерию под НДС подпадает почти все производство газа в России. Если в США и Западной Европе производство природного газа рассредоточено по многим нефтегазовым компаниям и составляет значительную долю в производимой ими продукции (таблица 11), то в России добыча газа характеризуется чрезвычайно высокой концентрацией. Основным производителем газа является ОАО —Газпром», на

долю которого приходится 94% общероссийской добычи. Около 5% газа добывается нефтяными компаниями (это так называемый нефтяной газ, добыча которого сопутствует производству нефти). Еще 1% приходится на прочих газопроизводителей.

ТАБЛИЦА 11

Доля газа в добыче углеводородов крупнейшими нефтяными компаниями США, Западной Европы и России (в пересчете на нефтяной эквивалент, %)

Западные компании	Доля газа, 1996 г.	Российские компании	Доля газа, 1997 г.
Royal Dutch-Shell	40.1	ЛУКОЙЛ	4.5
Exxon	44.4	ЮКОС	3.0
British Petroleum	18.6	Сургутнефтегаз	21.1
Chevron	30.5	Татнефть	2.7
Mobil	50.0	Тюменская нефтяная компания	7.9

Источник: расчеты автора по данным Oil & Gas Journal и Минтопэнерго России.

ОАО «Газпром» экспортирует около 35% производимого газа. С учетом более высоких цен реализации на внешнем рынке доля реализации газа по свободным (нерегулируемым государством) ценам составляет 60-70% всей выручки от продажи газа. Другими словами, для ОАО «Газпром» доля реализации газа по регулируемым ценам составляет лишь 30-40%, и в соответствии с предложенным в законопроектах критерием Газпром от акциза должен перейти на НДС. По словам авторов законопроекта это изначально не входило в планы разработчиков. Предложенный ими критерий был ориентирован на реализацию газа на внутреннем рынке, т.е. не отражает реальную структуру продаж, и, таким образом, должен быть изменен. При этом для Газпрома, на наш взгляд,

нет оснований радикально менять систему налогообложения, т.е. следует сохранить существующую схему, основанную на акцизе.

Выделение одного Газпрома из числа плательщиков НДД не будет, однако, достаточным. Если исключить Газпром из числа плательщиков НДД, но оставить возможность перехода на этот налог для независимых производителей газа, то последние окажутся в более выгодных условиях по сравнению с Газпромом, по крайней мере при реализации новых капиталоемких проектов. Это будет означать, во-первых, создание неравных условий конкуренции, во-вторых, сам Газпром будет стремиться к выделению дочерних и вновь создаваемых структур в формально независимые предприятия, которые имели бы более выгодные условия работы (прежде всего при освоении новых месторождений).

Поэтому, на наш взгляд, целесообразно ограничить применение НДД только добычей жидких углеводородов, т.е. нефти и газового конденсата. Для этого нужно ввести критерий, позволяющий отделить нефтяные проекты (к которым применяется НДД) от газовых, при реализации которых может также добываться некоторое количество нефти или газового конденсата. Для новых месторождений выделение нефтяных проектов возможно на основе имеющихся данных геологической оценки лицензионного участка. В качестве критерия здесь можно принять долю запасов нефти и газового конденсата в общих запасах углеводородов, сосредоточенных на данном лицензионном участке. Например, доля запасов нефти и газового конденсата в общих запасах углеводородов лицензионного участка (в пересчете на нефтяной эквивалент) должна составлять не менее 70%.

В то же время при реализации нефтяных проектов может добываться и определенное количество природного газа, если его запасы присутствуют на данном лицензионном участке. В этом случае доходы от реализации газа должны учитываться при расчете дополнительного дохода, и все добытые углеводороды должны облагаться НДД. Но по газу также платится акциз, который должен учитываться в затратах при расчете дополнительного дохода.

При условии распространения НДД не только на новые, но и на разрабатываемые месторождения, такое выделение может быть произведено как на основе структуры производимых углеводородов (в пересчете на нефтяной эквивалент), так и на основе структуры выручки от их реализации. Например, если выручка от реализации газа в общей выручке превышает 50%, то добыча углеводородов на данном лицензионном участке (совокупности лицензионных участков) не подпадает под НДД. В этом случае все производители газа, кроме нефтяных компаний, оказываются за рамками применения данного налога.

2. Часть 1 статьи 466 проекта Налогового Кодекса ограничивает применимость НДД новыми лицензионными участками. В проекте не определено, что понимается под новыми лицензионными участками, но предположительно этот термин относится к лицензиям, выданным после того, как закон о НДД вступит в действие. В то же время по большинству месторождений России лицензии уже выданы. Многие месторождения, для которых лицензии еще не выданы, в настоящее время фактически экономически неэффективны. Поэтому ограничение НДД только новыми лицензиями может фактически свести к нулю данный налог. В то же время распространение НДД на старые месторождения может иметь неблагоприятные последствия для бюджета.

Кроме того, если цель НДД заключается в поощрении новых инвестиций, то необязательно распространять НДД на старые месторождения, так как капиталовложения уже сделаны. Поэтому целесообразно ограничить применение НДД новыми инвестициями в нефтедобычу, но более широко, чем только по лицензиям, выданным после того, как НДД вступит в действие.

3. Часть 6 статьи 466 проекта Налогового Кодекса разрешает налогоплательщикам объединять лицензионные участки при определении налоговых обязательств по уплате НДД. Это создает значительные возможности для ухода от налога. Дело в том, что при владении большим количеством лицензий и последовательной разработке лицензионных участков дополнительный доход и налоговые обязательства, возникающие на введенном в разработку лицензионном участке после возмещения произведенных капитальных затрат, будут погашаться инвестициями в новые месторождения, что может приводить к длительной отсрочке налоговых выплат. Возможности собрать НДД были бы повышены, если бы от каждого производителя требовалось определять налоговые обязательства по каждому лицензионному участку отдельно.

4. В состав расчетных вычитаемых затрат в проекте Налогового Кодекса включаются затраты, принимаемые к вычету в соответствии с параграфом 4 главы 30 проекта Кодекса, в которые входят проценты, выплачиваемые по кредитам и займам, полученным на цели, непосредственно связанные с производством и реализацией продукции (ст. 468, часть 3, пункт 1; ст. 289, 291, 302). Расходы на выплату процентов не должны, однако, вычитаться при расчете налоговой базы НДД, если только заемные средства не включаются в доход, а выплаты по займам не включаются в

качестве затрат. В противном случае расходы будут завышены.

5. Расчетные вычитаемые затраты, возмещение которых переносится на следующий налоговый период, не корректируются с учетом инфляции (см. ст. 468, часть 3, пункт 3 проекта Налогового Кодекса). В периоды высокой инфляции это будет приводить к быстрому обесценению невозмещенных в отчетном налоговом периоде затрат и завышению налоговой базы.

6. Накопленный доход, на основе которого определяется значение Р-фактора и ставки налога, не должен уменьшаться на величину НДС. В противном случае значение Р-фактора будет занижено. В то же время все остальные налоги и обязательные платежи, включая роялти и налог на прибыль, при расчете накопленного дохода должны вычитаться.

7. Предлагаемый механизм определения и применения налоговых ставок (налоговые ставки, определяемые значением Р-фактора, применяются ко всей налоговой базе) создает возможность предельного уровня налогообложения прироста дополнительного дохода, который может превышать 100%. Например, предположим, что в данный налоговый период налоговая база (дополнительный доход) равна 20 и компоненты Р-фактора следующие: $a=150$, $b=100$. Это означает, что ставка налога равна 40%, а налоговое обязательство равно 8. Предположим теперь, что «а» было бы равно 151. Тогда ставка налога была бы 50%, а налоговое обязательство было бы равно 10. Заметим, что одна единица увеличения «а» привела к увеличению налогового обязательства на две единицы. Таким образом, небольшое увеличение «а» приводит к потенциально значительному увеличению налогового обязательства, потому что новая более высокая ставка применяется ко всей налоговой базе. Это создает сильные стимулы к завыше-

нию расходов и занижению доходов около пороговых значений R-фактора.

8. Распространение НДД не только на новые, но и на старые месторождения является проблематичным, так как сложно обеспечить достаточно точный учет доходов и затрат, особенно по лицензионным участкам, за предыдущие налоговые периоды. Кроме того, проект закона о НДД позволяет консолидацию лицензионных участков (применительно к старым месторождениям консолидация неизбежна, так как по большинству из них не ведется отдельный учет доходов и затрат), что создает возможности для занижения производителями своих налоговых обязательств.

2.3. Направления реформирования

На основе проведенного выше анализа можно сделать следующие основные выводы.

1. Целесообразно введение НДД для новых месторождений. При этом под новыми месторождениями следует понимать все месторождения, разработка и добыча нефти на которых будут начаты после принятия закона о НДД. Поскольку на большую часть неосвоенных месторождений лицензии уже выданы, не следует ограничивать применение НДД только месторождениями, лицензии на разработку которых будут выданы после введения закона в действие. Налоговые обязательства по уплате НДД по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно.

Применение НДД будет стимулировать инвестиции за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. В то же время снижение общих налоговых поступлений от нефтяного сектора будет незначительным, так как удельный вес новых месторождений в общей добыче нефти в России достаточно

мал. Так, в 1998 г. доля новых месторождений (месторождений, введенных в эксплуатацию в течение последних пяти лет) в общей добыче нефти составила лишь 5-6%, а месторождений, введенных непосредственно в 1998 г. – менее 1%.

2. Целесообразно ограничить область применения НДД добычей только жидких углеводородов, т.е. нефти и газового конденсата. Для этого необходимо ввести критерий, позволяющий отделить нефтяные инвестиционные проекты от газовых. Для новых месторождений выделение нефтяных проектов возможно на основе имеющихся данных геологической оценки лицензионного участка. В качестве критерия здесь можно принять долю запасов нефти и газового конденсата в общих запасах углеводородов, сосредоточенных на данном лицензионном участке (например, их доля должна составлять не менее 70%).

3. Целесообразно сокращение числа градаций шкалы НДД. Большое число градаций данной шкалы создает дополнительные стимулы к завышению расходов и занижению доходов, так как в результате не только уменьшается налоговая база, но и снижается ставка налога (из-за уменьшения значения Р-фактора). Кроме того, создаются стимулы к завышению расходов и занижению доходов около пороговых значений Р-фактора, так как небольшое увеличение Р-фактора приводит к значительному увеличению налогового обязательства. Единая налоговая ставка, в отличие от прогрессивной, не создает таких стимулов, однако она не позволяет учесть разнообразие геологических и экономических условий освоения российских нефтяных месторождений, то есть различия в экономической эффективности проектов (в случае высокоэффективных проектов это будет приводить к недополучению государством значительной части ресурсной ренты). Оптимальным решением,

на наш взгляд, является введение шкалы НДД, состоящей из трех градаций (таблица 12).

ТАБЛИЦА 12

**Ставки налога на дополнительный доход от
добычи углеводородов**

Р-фактор ($t - 1$)	Ставка (t), %
Свыше 1,00 до 1,30	20
Свыше 1,30 до 2,00	40
Свыше 2,00	60

При величине Р-фактора до 1,00 ставка налога равна 0.

4. При определении дополнительного дохода расчетные вычитаемые затраты, невозмещенные в текущем налоговом периоде, должны индексироваться с учетом инфляции, а расходы на выплату процентов, выплачиваемые по кредитам и займам, полученным на цели, связанные с производством и реализацией продукции, не должны вычитаться при расчете налоговой базы НДД.

5. Накопленный доход, на основе которого определяется значение Р-фактора и ставки налога, не должен уменьшаться на величину НДД. В то же время все остальные налоги и обязательные платежи, включая роялти и налог на прибыль, при расчете накопленного дохода должны вычитаться.

Если для новых месторождений введение налога на сверхприбыль представляется оправданным, то вопрос о выборе механизма налогообложения старых (разрабатываемых) нефтяных месторождений требует дополнительного анализа. В принципе, по отношению к старым месторождениям возможно применение различных налоговых схем, в основе которых могут лежать:

1. Акциз
2. НДД

3. Специальный налог на прибыль
4. Специальный адвалорный налог
5. Роялти.

Рассмотрим более подробно преимущества и недостатки каждого из указанных вариантов.

1. Акциз

Сохранение акциза на нефть в существующем виде является наименее предпочтительным вариантом. Данный налог имеет весьма серьезные недостатки:

1. Носит явно выраженный регрессивный характер (при снижении прибыльности добычи доля изъятия ренты государством увеличивается, и наоборот).
2. Не имеет под собой достаточного объективного механизма учета горно-геологических и экономических условий добычи, что допускает значительный субъективизм при установлении ставок (то есть потенциально создает вполне определенные предпосылки к коррупции).
3. Не стимулирует инвестиции.
4. Не реагирует на изменение горно-геологических условий в процессе эксплуатации месторождения (истощение).
5. Не реагирует на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен).
6. Затрудняет прогнозирование эффективности инвестиционных проектов (изменение акциза фактически труднопредсказуемо).

Для преодоления некоторых из указанных недостатков в 1997 г. была предпринята попытка разработки специальной методики дифференциации ставки акциза на нефть, которая учитывала бы горно-геологические и экономико-географические условия разработки конкретных нефтяных месторождений. Методика была разработана в Топливо-энергетическом независимом институте при участии специа-

листов Министерства топлива и энергетики РФ, Министерства экономики РФ, а также нефтяных компаний. Рассмотрим более подробно предложенный методический подход.

Согласно разработанной «Методике дифференциации ставок акциза на нефть, включая стабилизированный газовый конденсат, по отдельным месторождениям в зависимости от их горно-геологических и экономико-географических условий», дифференциация средневзвешенной ставки акциза на нефть по отдельным месторождениям осуществляется на основе ряда объективных горно-геологических и экономико-географических факторов. В качестве факторов, характеризующих горно-геологические и экономико-географические условия месторождений, приняты:

- коэффициент извлечения нефти (КИН);
- накопленный отбор нефти от начальных извлекаемых запасов (Кист);
- обводненность добываемой продукции (В);
- районный коэффициент к заработной плате (Р);
- расчетная ставка транспортного тарифа (Т).

Ставка акциза A_k (в рублях за 1 тонну) для конкретного (к - того) месторождения рассчитывается, исходя из системы уравнений:

$$A_k = A_{cp} + O1_k + O2_k + O3_k + E \left(1 + \frac{D_k}{\sum D_k}\right),$$

$$A_{cp} = \frac{\sum (A_k * D_k)}{\sum D_k}$$

где:

- 1) A_{cp} - средневзвешенная ставка акциза, установленная Федеральным законом "Об акцизах" (рублей за 1 тонну);
- 2) D_k - количество добытой и реализованной с к-того месторождения нефти (тонн);
- 3) E - поправка для выхода на средневзвешенную ставку акциза (рублей за 1 тонну);

4) $O1_k$ - отклонения, обусловленные горно-геологическими особенностями объектов разработки (рублей за 1 тонну):

а) для месторождений, разрабатываемых не более 5 лет с начала промышленной разработки, и аномальных месторождений (месторождения с начальными извлекаемыми запасами нефти не более 2 млн. тонн, месторождения с глубиной залегания основных объектов разработки более 3,5 км, месторождения с расстоянием до нефтепровода более 30 км и др.):

$O1_k = -27,09 - 0,1/KIN_k$, где KIN_k - коэффициент извлечения нефти по к-тому месторождению (по государственному балансу).

б) для месторождений, разрабатываемых более 5 лет с начала промышленной разработки:

$O1_k = -3,526 + 51,09 KIN_k - 4,72 K_{ист.к} - 19 V_k$, где $K_{ист.к}$ - накопленный отбор от начальных извлекаемых запасов по к-тому месторождению (по государственному балансу) и V_k - обводненность добываемой продукции по к-тому месторождению (по государственному балансу), в том числе: для истощенных месторождений удельный вес накопленного отбора от начальных извлекаемых запасов при $K_{ист.к} > 0,81$ и удельный вес обводненности при $V_k > 0,91$ применяются с повышающим коэффициентом, равным 2; для месторождений с трудноизвлекаемыми запасами нефти удельный вес коэффициента извлечения нефти при $KIN_k < 0,21$ применяется с понижающим коэффициентом, равным 0,8.

в) для месторождений, разрабатываемых с использованием тепловых методов, ставка акциза равна нулю.

5) $O2_k$ – отклонения, обусловленные региональными различиями в заработной плате (рублей за 1 тонну);

6) $O3_k$ – отклонения, обусловленные различиями в транспортном тарифе (рублей за 1 тонну).

Предложенная методика имеет ряд серьезных недостатков. Во-первых, она не учитывает всех факторов, влияющих на величину ресурсной ренты, например, продуктивности месторождения (чем больше продуктивность, тем меньше эксплуатационные затраты на тонну добытой нефти и тем больше дополнительная прибыль), которая зависит не только от обводненности, но и от пластового давления и других факторов. Во-вторых, расчет отклонений, позволяющих дифференцировать ставку акциза, осуществляется на основе статистически

усредненных коэффициентов, отражающих усредненное влияние того или иного фактора. Фактическое же значение отклонения для конкретного месторождения всегда отличается от теоретического (рассчитанного по уравнению регрессии), что неизбежно будет приводить к выигрышу для одних нефтяных компаний и к потерям, возможно, весьма значительным, - для других.

Видимо, именно вследствие указанных недостатков предложенная методика оценивается специалистами как неадекватная. Более того построение достаточно адекватной методики, применимой ко всем месторождениям, ведущими специалистами считается в принципе невозможным. Условия каждого конкретного месторождения достаточно уникальны, число влияющих факторов достаточно велико. Это не позволяет построить сколько-нибудь приемлемую методику определения величины сверхприбыли, применимую ко всем месторождениям.

Очевидно, именно поэтому «Методика дифференциации ставок акциза на нефть», утвержденная специальным постановлением Правительства РФ № 165 от 2 февраля 1998 г., так и не была до сих пор применена на практике.

В проекте федерального закона «О плате за пользование недрами», подготовленном депутатами Государственной Думы Ю.Теном и С.Доном при участии специалистов ТЭНИ в 1999 г., предложен другой подход. Ставка акциза устанавливается отдельно по каждому месторождению в зависимости от степени истощенности запасов и некоторых других факторов. Законопроектом предлагается установить следующие ставки акциза:

Степень истощенности запасов в процентах на 1 января очередного календарного года	Ставка акциза в рублях за тонну
Более 90	0

Более 80, но менее или равно 90 или Менее 5	20
Более 50, но менее или равно 80 или Более 5, но менее или равно 20	55
Более 20, но менее или равно 50	80

Для месторождений, на которых среднее содержание воды в извлекаемой жидкости превышает 95% или вся извлекаемая нефть добывается с помощью термических методов, а также изолированных месторождений, ставка акциза равна 0. Для месторождений, на которых среднее содержание воды в извлекаемой жидкости превышает 90%, ставки акциза предлагается устанавливать в размере 20 руб. за тонну.

Такой подход имеет определенные преимущества по сравнению с рассмотренным выше. Проблема, однако, на наш взгляд, заключается в теоретической несостоятельности самого такого налога, как «дифференцированный акциз», то есть акциз, дифференцированный по отдельным производителям или месторождениям в зависимости от горно-геологических и экономико-географических условий добычи нефти. Такой налог фактически является дублирующим по отношению к уже существующему рентному платежу – роялти и в этом смысле является избыточным.

В то же время представляется возможным сохранение в переходный период акциза на нефть как единого (унифицированного) для всех производителей налога, ставка которого не зависит от горно-геологических и экономических условий добычи нефти на конкретных месторождениях (учет таких условий – функция роялти). Ставка акциза должна устанавливаться в рублях за тонну добытой нефти и индексироваться с учетом инфляции (применение адвалорной ставки в условиях преобладания трансфертных цен представляется неоправданным). С

учетом произошедшей девальвации рубля начальная ставка акциза, на наш взгляд, должна быть установлена на уровне 100-150 руб. за тонну.

Такой налог является легко администрируемым инструментом обеспечения государственных доходов, в определенной степени позволяющим преодолеть негативные налоговые последствия применения трансфертных цен (акциз может рассматриваться как налог, компенсирующий государству недополучение роялти в результате занижения цен реализации). Следует, однако, отметить, что акциз на нефть фактически является не налогом на потребление, а налогом на производство, поэтому сам термин «акциз» в данном случае должен быть заменен (на наш взгляд, вместо термина «акциз на нефть» следует использовать термин «налог на добычу нефти»).

2. НДД.

Проектом закона «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов» предлагается распространить данный налог не только на новые, но и на разрабатываемые месторождения. Годом начала оценки, то есть годом, начиная с которого будут рассчитываться накопленные доходы и накопленные затраты для определения значения Р-фактора и ставки налога, предлагается считать 1994 г., год завершения формирования российских нефтяных компаний.

Поскольку основные капиталовложения в разведку и разработку старых месторождений были сделаны в прошлом, до 1994 г., то теоретически, во-первых, налоговая база должна быть достаточно велика (для старых месторождений она фактически равна разности между текущими доходами и эксплуатационными затратами), во-вторых, налоговая ставка должна быть достаточно высока (т.к. значение Р-фактора будет велико). То есть теоретически государство должно получать достаточно значительные налоги от добычи на старых место-

рождениях. Кроме того, можно говорить о некотором стимулирующем эффекте для инвестиций в повышение нефтеотдачи, так как при их осуществлении уменьшается налоговая база и ставка НДД.

Основная проблема, однако, при этом заключается в теоретической возможности завышения производителями своих расходов и занижения доходов, т.е. ухода от налогообложения с соответствующим снижением налоговых поступлений государству. Поэтому, чтобы не исчезла налоговая база, в законопроект введены ограничения на размер вычитаемых затрат: 70% СУВ при определении налоговых обязательств по нескольким лицензионным участкам и 90% СУВ при определении налоговых обязательств по отдельному лицензионному участку. Кроме того, предусмотрено «огораживание» налоговой базы по новым месторождениям, то есть запрет на консолидацию новых и старых лицензионных участков, чтобы налоговые обязательства по действующим месторождениям не погашались инвестициями в новые месторождения (ст. 1, п. 6).

Данная схема, несомненно, теоретически является более предпочтительной по сравнению со схемой «дифференцированного акциза». В то же время, однако, она является и наиболее сложной по сравнению со всеми остальными с точки зрения как проведения налоговых расчетов, так и практического контроля за их достоверностью. Это создает потенциальные возможности занижения производителями своих налоговых обязательств и, как следствие, уменьшения доходов государственного бюджета.

3. Специальный налог на прибыль

Более простым способом замены акциза является дополнительное налогообложение прибыли нефтяных компаний, то есть введение специальной ставки налога на прибыль в нефтяном секторе. По нашим оценкам, чтобы компенсировать выпа-

дающие из-за отмены акциза налоговые поступления, ставка налога на прибыль от добычи нефти должна быть увеличена до 60-65%, то есть примерно в два раза.

Такой подход имеет существенные преимущества по сравнению с акцизом. Данный налог, во-первых, непосредственно связан с экономической прибылью месторождения, т.е. учитывает горно-геологические и экономико-географические условия разработки; во-вторых, учитывает изменение горно-геологических условий в процессе эксплуатации месторождения (налог снижается по мере истощения месторождения и падения прибыли); в-третьих, реагирует на изменение внешних экономических условий - мировых цен (чем ниже цены реализации, тем ниже налог, и наоборот); в-четвертых, позволяет достаточно точно прогнозировать эффективность инвестиционных проектов (поскольку является расчетной величиной).

Данный подход, однако, также не лишен недостатков. Недостатком данного налога по сравнению с НДС является его нейтральность по отношению к инвестициям. Главное, однако, заключается в возможности занижения налоговых обязательств нефтепроизводителями, так как от этого налога в принципе можно уйти. Дело в том, что достаточно широкое распространение в России получили финансовые схемы, основанные на формировании «центров прибыли» за пределами собственно нефтяных компаний (как правило, в полностью подконтрольных структурах, часто расположенных во «внутренних офшорах»). Как результат, прибыль нефтяных компаний зависит не столько от характеристик располагаемой сырьевой базы и производственно-технологического аппарата, сколько от финансовой стратегии руководства компаний. Это достаточно наглядно просматривается при сравнении финансовых результатов деятельности российских нефтяных компа-

ний за один и тот же промежуток времени, то есть при одних и тех же внешних по отношению к компаниям условиях производства (таблица 13).

В таких условиях введение специальной ставки налога на прибыль в нефтяном секторе будет только стимулировать выведение прибыли за пределы компаний с целью уплаты налога на прибыль по обычной ставке, либо с целью ухода от налогообложения вообще. Это является серьезным сдерживающим фактором в отношении реализации данного подхода.

ТАБЛИЦА 13

Показатели прибыли и рентабельности нефтяных компаний России, 1998 г.

	Балансовая прибыль, млн. долл.	Рентабельность (отношение прибыли к объему реализации), %	Балансовая прибыль на 1 тону добытой нефти, долл./т	Балансовая прибыль на 1 работающего, тыс.долл./чел.
ЛУКОЙЛ	207,6	2,5	3,9	2,0
ЮКОС	-196,3	-7,9	-5,8	-2,1
Сургутнефтегаз	738,8	23,7	21,0	9,5
Тюменская нефтяная компания	-170,9	-9,8	-8,7	-4,3
Сибнефть	76,9	3,7	4,4	1,6
Восточная нефтяная компания	10,9	3,1	1,0	0,3
Роснефть	-346,5	-22,7	-27,5	-6,2
Славнефть	7,0	0,4	0,6	0,3
ОНАКО	26,7	3,5	3,4	1,0
Центральная топливная компания	115,4	24,2	-	19,2

Источник: «Эксперт», Минтопэнерго России, расчеты автора.

4. Специальный адвалорный налог.

Наиболее предпочтительным вариантом в современных российских условиях, на наш взгляд, является замена акциза на специальный адвалорный налог на добычу нефти. При этом по ряду причин данный налог, с нашей точки зрения, следует рассчитывать не на основе фактической цены реализации нефти, а на основе ее мировой цены. Такой подход диктуется как теоретическими, так и практическими соображениями.

Во-первых, мировые цены – основной фактор, определяющий финансовое положение нефтяной промышленности. По нашим оценкам, 70% прибыли от реализации нефти российские производители получают за счет экспорта.

Во-вторых, внутренняя цена на нефть может быть занижена. Поскольку в стране отсутствуют развитые механизмы биржевой торговли нефтью, постольку внутренние биржевые цены, как правило, не отражают реальных рыночных цен (фактически они отражают лишь цены разовых сделок) и не могут поэтому служить основой для определения налоговых обязательств нефтепроизводителей.

В то же время, поскольку основная часть нефти добывается вертикально интегрированными нефтяными компаниями (ВИНК) и поставляется на переработку фактически по внутрикорпоративным (трансфертным) ценам, постольку существует реальная возможность занижения компаниями цен реализации нефти, и, соответственно, своих налоговых обязательств. Неизбежное в этих условиях различие размеров налоговых платежей для ВИНК и независимых производителей означает также создание в нефтяном секторе неравных условий конкуренции.

В-третьих, данный подход обеспечивает привязку налоговых платежей к доллару. В результате размер налоговых сборов в долларовом выражении не будет зависеть от курса рубля.

В противном случае с падением курса рубля налоговые сборы в долларовом выражении будут снижаться.

В качестве мировой цены нефти, на наш взгляд, следует использовать цену добываемой в Северном море нефти Brent. Во-первых, Brent фактически является эталонным сортом нефти при определении цен на российскую экспортную нефть. Во-вторых, по Brent существуют отлаженные механизмы биржевой торговли, и ее котировки, например, на Международной нефтяной бирже в Лондоне, объективно отражают конъюнктуру мирового нефтяного рынка.

В принципе, возможна ориентация и на цену российской экспортной нефти Urals, однако в этом случае существует потенциальная возможность занижения российскими нефтяными компаниями цен экспорта нефти и, соответственно, своих налоговых обязательств. Такой результат может быть достигнут путем создания ими за рубежом специальных формально независимых структур для перепродажи нефти, поставки которым из России будут осуществляться по заниженным ценам.

Если исходить из предпосылки сохранения текущего уровня налоговых начислений, размер ставки налога на добычу нефти может быть определен на основе существующих ставок акциза и экспортной пошлины на нефть. Оценка величины ставки налога при различном уровне мировых цен на нефть и курсах валют на 1 декабря 1999 г. (1 долл.=26,53 руб., 1 евро=1,007 долл.) приведена в таблице 14.

Как показывают расчеты, средняя ставка налога, эквивалентная существующим ставкам акциза и экспортной пошлины (в персчете на всю добываемую нефть) составляет ровно 4% от цены нефти Brent. С учетом же вероятного снижения собираемости экспортной пошлины (например, до 80%) ставка данного налога, обеспечивающая сохранение текущего уровня

налоговых поступлений, должна быть установлена на уровне 4,5% от цены нефти Brent.

ТАБЛИЦА 14

**Оценка ставки налога на добычу нефти при сохранении
текущего уровня налоговых начислений**

	Цена нефти Brent, долл./барр.			
	10,00	15,00	20,00	25,00
Акциз, долл./барр.	0,28	0,28	0,28	0,28
Экспортная пошлина, евро/т	2,5	5,0	7,5	15,0
Экспортная пошлина*, долл./барр.	0,14	0,28	0,41	0,83
Акциз + экспортная пошлина*, долл./барр.	0,42	0,56	0,69	1,11
Акциз + экспортная пошлина*, % к цене Brent	4,2	3,7	3,5	4,4

* В пересчете на всю добытую нефть.

Источник: расчеты автора.

Сильными сторонами предлагаемого подхода являются:

1. Простота и прозрачность расчета. Как результат, на стороне государства практически полностью отсутствуют возможности для субъективизма и коррупции, на стороне нефтепроизводителей – возможности ухода от налогообложения.
2. Повышение гибкости налогообложения, так как налог, в отличие от акциза, непосредственно реагирует на изменение мировых цен. Чем ниже цены, тем ниже налог в абсолютном выражении, как следствие, облегчается положение нефтепроизводителей. При повышении цен

налог увеличивается, соответственно, увеличиваются и поступления государству.

3. Введение данного налога не будет сопровождаться снижением налоговых поступлений, поскольку его ставка может быть установлена на основе текущих ставок акциза и экспортной пошлины на нефть (с учетом возможного снижения ее собираемости).

Ставка налога может быть прогрессивной, то есть может повышаться с ростом мировой цены на нефть. При цене нефти Brent меньше 10 долл. за баррель ставка налога должна быть равна нулю. Данная идея фактически реализована при установлении ставок экспортных пошлин.

Недостатки данного налога заключаются в том, что он не учитывает горно-геологические и экономико-географические условия конкретных месторождений, а также их изменение в процессе эксплуатации. Указанные недостатки, однако, преодолеваются применением другого нефтяного рентного платежа – роялти, основной функцией которого и является учет горно-геологических и экономико-географических условий разработки конкретных месторождений. В этом смысле роялти выступает как взаимодополняющий налог к предложенному нами налогу на добычу нефти. В то же время введение последнего актуализирует необходимость совершенствования механизма установления ставок роялти.

Во-первых, на наш взгляд, целесообразна отмена или значительное снижение минимальной ставки роялти, установленной в настоящее время на уровне 6%. Во-вторых, необходимо принятие соответствующей нормативной базы для применения льгот по уплате роялти в отношении истощенных и трудноизвлекаемых запасов. Следует отметить, что возможность снижения ставки роялти по мере истощения запасов, или предоставления скидки за истощение недр, предусмотрена

действующим законодательством, однако до сих пор не реализована.

Совершенствование механизма установления ставок роялти, а также уменьшение отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы с 10% до 2-4%, т.е. до размеров части, перечисляемой в государственный бюджет, позволит компенсировать эффект увеличения налоговой нагрузки на производителей, имевших низкие или нулевые ставки акциза.

В предлагаемой налоговой конструкции налог на добычу нефти, так же как заменяемые им акциз и экспортная пошлина, должен играть роль федерального налога, а платежи за пользование недрами, как и сейчас, должны преимущественно направляться в региональные и местные бюджеты (в настоящее время в них поступает 60% данных платежей).

5. Роялти

Еще один вариант возможного построения системы налогообложения добычи нефти на старых месторождениях – повышение установленных ставок роялти (в том числе повышение максимальной ставки, например, до 20%) и их изменение в зависимости от уровня мировых цен на нефть, то есть введение скользящей ставки роялти. В этом случае вместо двух рентных платежей (акциза и роялти) остается только один (роялти), который и становится основным инструментом изъятия сверхприбыли. При этом, на наш взгляд, целесообразно введение скользящей ставки данного платежа, учитывающей уровень мировых цен на нефть: ставка увеличивается при превышении определенного уровня цены. В этом случае роялти обеспечивал бы учет не только горно-геологических и экономико-географических условий конкретных месторождений, но и изменения мировых цен на нефть.

Данный вариант, однако, представляется менее предпочтительным по сравнению с предыдущим. Изъятие сверхприбыли,

обусловленной ростом мировых цен, проще обеспечивать регулированием одного налога, а не изменением ставок роялти по каждому лицензионному участку. Кроме того, рассмотренная выше налоговая конструкция, на наш взгляд, предпочтительнее с точки зрения федеральной структуры государства.

Вместе с тем представляется необходимым совершенствование механизма установления ставок платежей за пользование недрами. Необходимы разработка и принятие соответствующей нормативной базы для применения льгот по уплате роялти в отношении истощенных и трудноизвлекаемых запасов. Возможность снижения ставки роялти по мере истощения запасов, или предоставления скидки за истощение недр, предусмотрена действующим законодательством, однако до сих пор не реализована.

Ставка роялти может быть поставлена в зависимость от степени истощения месторождения (степени выработанности начальных извлекаемых запасов нефти). Например, при выработанности извлекаемых запасов нефти от 76% до 90% ставка роялти снижается наполовину, при выработанности свыше 90% роялти не взимается (ставка равна 0). В целях стимулирования инвестиций в разработку новых месторождений было бы целесообразно освобождение производителей от уплаты роялти в первые один-два года с момента начала промышленной добычи нефти («жаникулы» роялти).

Представляется также целесообразным уменьшение отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы с 10% до 2-4%, т.е. до размеров части, перечисляемой в государственный бюджет, с одновременным внедрением общепринятых в мировой практике механизмов компенсации затрат на геолого-разведочные работы (путем их списания на затраты по добыче нефти). В принципе возможна полная

отмена данных отчислений с переходом к финансированию государственных программ геологических исследований за счет платежей за пользование недрами (с соответствующим повышением ставок роялти).

Заключение

Таким образом, наиболее слабым элементом российской системы налогообложения добычи углеводородов является акциз на нефть, дифференцированный по отдельным производителям в зависимости от горно-геологических и экономико-географических условий добычи нефти. Такой акциз фактически является дублирующим налогом по отношению к уже существующему рентному платежу – роялти, что делает его применение теоретически неоправданным. Практически же данный налог носит явно выраженный регрессивный характер, не имеет под собой достаточно объективного механизма учета горно-геологических и экономических условий добычи, что допускает значительный субъективизм при установлении ставок, не реагирует на изменение горно-геологических условий в процессе эксплуатации месторождения, а также на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен).

Для новых месторождений целесообразна замена акциза на нефть налогом на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД), имеющим ряд существенных преимуществ. Во-первых, автоматизм расчета данного налога существенно повышает объективность налогообложения. НДД учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, так как напрямую связан с экономической прибылью месторождения. В случае высокоэффективных проектов это обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства. Во-вторых, НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений за счет

фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. В-третьих, НДД учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, т.е. его истощение. В-четвертых, НДД реагирует на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен). В-пятых, НДД позволяет достаточно точно прогнозировать эффективность инвестиционных проектов, поскольку является расчетной величиной (изменение же акциза фактически труднопредсказуемо). Снижение общих налоговых поступлений от нефтяного сектора при введении данного налога будет незначительным, так как удельный вес новых месторождений в общей добыче нефти в России достаточно мал.

Сфера применения НДД должна быть ограничена добычей только жидких углеводородов, то есть нефти и газового конденсата. При применении НДД не должна допускаться консолидация лицензионных участков, то есть налоговые обязательства по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно. В зависимости от показателя накопленной экономической эффективности разработки месторождения (Р-фактора) могут быть установлены следующие ставки налога: при значении Р-фактора больше 1,00 до 1,30 – 20%, больше 1,30 до 2,00 – 40%, больше 2,00 – 60%. При значении Р-фактора, меньшем или равном 1,00, налог не взимается (ставка равна 0).

В налогообложении старых (разрабатываемых) месторождений необходимо перейти к унифицированному акцизу, единому для всех нефтепроизводителей независимо от горно-геологических и экономико-географических условий добычи нефти. Ставка акциза должна устанавливаться в рублях на тонну добытой нефти и индексироваться с учетом инфляции. Начальная ставка акциза на нефть может быть

установлена на уровне 100-150 руб. за 1 тонну. Такой налог является легко администрируемым инструментом обеспечения государственных доходов, в определенной степени компенсирующим негативные налоговые последствия применения трансфертных цен. Функцию изъятия части сверхприбыли, получаемой от повышения мировых цен на нефть, в этом случае должна выполнять экспортная пошлина.

Альтернативным вариантом для старых месторождений, предполагающим отмену экспортной пошлины на нефть, может быть замена акциза на специальный адвалорный налог на добычу нефти. При этом данный налог следует рассчитывать не на основе фактической цены реализации нефти, а на основе ее мировой цены. Это связано с тем, что, во-первых, мировые цены – основной фактор, определяющий финансовое положение российской нефтяной промышленности, во-вторых, внутренняя цена на нефть может быть занижена вследствие применения трансфертных цен и отсутствия развитых механизмов биржевой торговли нефтью, в-третьих, данный подход обеспечивает привязку налоговых платежей к доллару, в результате чего размер налоговых сборов в долларовом выражении не будет зависеть от курса рубля.

В качестве мировой цены нефти следует использовать цену добываемой в Северном море нефти Brent. Brent является эталонным сортом нефти при определении цен на российскую экспортную нефть. По Brent существуют отлаженные механизмы биржевой торговли, и ее котировки объективно отражают конъюнктуру мирового нефтяного рынка. При ориентации на цену российской экспортной нефти Юралс существует потенциальная возможность занижения российскими нефтяными компаниями цен экспорта нефти и, соответственно, своих налоговых обязательств. Размер ставки налога на добычу нефти может быть установлен на основе существующих

ставок акциза и экспортной пошлины на нефть. Единая ставка налога может быть установлена на уровне 4,5% от цены нефти Брент. Ставка налога может быть прогрессивной, т.е. повышаться с ростом мировой цены на нефть.

Данный подход обеспечивает, во-первых, простоту и прозрачность расчета, что позволяет исключить возможности как для субъективизма и коррупции при установлении налогов, так и для занижения налоговых обязательств производителями, во-вторых, повышение гибкости налогообложения, так как налог, в отличие от акциза, непосредственно реагирует на изменение мировых цен, в-третьих, введение данного налога не приведет к снижению налоговых поступлений в государственный бюджет.

Реформирование налогообложения добычи углеводородов должно включать совершенствование механизма установления ставок платежей за пользование недрами (роялти). Необходимо разработка и принятие соответствующей нормативной базы для применения льгот по уплате роялти в отношении истощенных и трудноизвлекаемых запасов. Возможность снижения ставки роялти по мере истощения запасов, или предоставления скидки за истощение недр, предусмотрена действующим законодательством, однако до сих пор не реализована. Ставка роялти может быть поставлена в зависимость от степени истощения месторождения (степени выработанности начальных извлекаемых запасов нефти). Например, при выработанности извлекаемых запасов нефти от 76% до 90% ставка роялти снижается наполовину, при выработанности свыше 90% роялти не взимается (ставка равна 0). В целях стимулирования инвестиций в разработку новых месторождений возможно освобождение производителей от уплаты роялти в первые один-два года с момента начала добычи нефти.

Целесообразно также уменьшение отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы с 10% до 2-4%, т.е. до размеров части, перечисляемой в государственный бюджет, с одновременным внедрением общепринятых в мировой практике механизмов компенсации затрат на геолого-разведочные работы.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая. Принят Государственной Думой 16.07.98, одобрен Советом Федерации 17.07.98.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть II. Специальная часть. Проект. Внесен Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 31 января 1998 г.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Проект. Внесен Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 30 апреля 1997 г.
4. Федеральный закон от 06.12.91 N1993-1 «Об акцизах» (в ред. Федеральных законов от 07.03.96 N23-ФЗ, от 10.01.97 N12-ФЗ, от 14.02.98 N29-ФЗ, от 23.07.98 N118-ФЗ, от 29.12.98 N192-ФЗ, от 10.02.99 N32-ФЗ).
5. Закон РФ от 27.12.91 N2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 08.07.99).
6. Закон РФ от 21.02.92 N2395-1 «О недрах» (в ред. Федерального закона от 03.03.95 N27-ФЗ).
7. Федеральный закон от 30.12.95 N224-ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы».
8. Федеральный закон от 30.12.95 N225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».
9. Федеральный закон от 31.07.98 N147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

10. Федеральный закон «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы С.Доном, С.Орловой, Л.Маркеловым и др., 1998 г.
11. Федеральный закон «О плате за пользование недрами»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы Ю.Теном и С.Доном 06.09.99.
12. Постановление Правительства РФ от 28.10.92 N828 «Об утверждении положения о порядке и условиях взимания платежей за право на пользование недрами, акваторией и участками морского дна» (в ред. от 22.08.98).
13. Постановление Правительства РФ от 17.05.96 N597 «О порядке использования отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и освобождения пользователей недр от указанных отчислений».
14. Постановление Правительства РФ от 15.01.97 N30 «Об установлении дифференцированных ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» (в ред. от 08.04.97).
15. Постановление Правительства РФ от 08.04.97 N408 «О дифференцированных ставках акциза на нефть, включая газовый конденсат, добываемую на территории Российской Федерации» (в ред. от 06.09.98).
16. Постановление Правительства РФ от 02.02.98 N165 «Об утверждении методики дифференциации ставок акциза на нефть, включая стабилизированный газовый конденсат» (в ред. от 06.09.98).
17. Постановление Правительства РФ от 22.01.99 N81 «О ставках акциза на природный газ».
18. Постановление Правительства РФ от 23.01.99 N83 «Об утверждении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую и нефтепродукты сырые, вывозимые с территории Российской Федерации».

19. Постановление Правительства РФ от 10.09.99 N1036 «Об утверждении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую и нефтепродукты сырые, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе».
20. Постановление Правительства РФ от 01.11.99 N1213 «О мерах по вводу в эксплуатацию бездействующих, контрольных и находящихся в консервации скважин на нефтяных месторождениях».
21. Постановление Правительства РФ от 06.12.99 N1351 «Об утверждении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую и нефтепродукты сырые, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе».
22. Постановление Правительства РФ от 17.12.99 N1403 – О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 12 июля 1999 г. № 798».
23. Волынская Н., Газеев М., Ежов С. Спецэффекты Налогового кодекса: Акциз или налог на сверхприбыль – есть из чего выбрать. – Нефть и капитал, 1997, N 7-8, с. 12-15.
24. Ежов С. Особенности налоговой системы в нефтяном секторе экономики. – М.: Изд-во «А и Б», 1999.
25. Конопляник А., Субботин М. Государство и инвестор: об искусстве договариваться (концессионное законодательство в России). М.: ЭПИцентр, 1996.
26. Крюков В., Токарев А. Какие налоги позволят добывать нефть? Сравнительная оценка вариантов налогообложения разработки средних нефтяных месторождений Западной Сибири. – Нефтегазовая вертикаль, 1998, N 9-10, с. 36-40.
27. Проблемы налогообложения в нефтяном секторе России. М.: Бюро экономического анализа, 1998.
28. Barrows. World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.

29. Conrad R., Shalizi Z., Syme J. Risk Sharing and Rankings of Alternative Contract Instruments. 1991.
30. Conrad R., Shalizi Z. A Framework for the Analysis of Mineral Tax Policy in Sub-Saharan Africa. World Bank, 1988.
31. Due J. Excise Taxes: The World Bank Policy Research Working Paper. Washington, Febr. 1994.
32. Garnaut R., Clunies Ross A. Taxation of Mineral Rents. Oxford: Clarendon Press, 1983.
33. Goss Chr. Petroleum and Mining Taxation. Gower, 1986.
34. Johnston D. International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.
35. Khartukov E. Changing Tax System Challenges Producers and Refiners In Russia. – Oil&Gas Journal, Mar. 25, 1996, p. 41-46.
36. Measures to Revitalize the Russian Oil Sector: Tax and Related Reforms. World Bank, Oct. 8, 1998.
37. Nellor D. Taxation of Mineral and Petroleum Resources. – Tax Policy: Handbook. Washington: IMF, 1995, p. 237-241.
38. Nellor D., Sunley E. Fiscal Regimes for Natural Recource Producing Developing Countries. IMF Paper on Policy Analysis and Assessment, 1994.
39. Sunley E., Lane Chr., Nellor D. The Russian Federation: Taxation of the Oil and Gas Sectors. IMF, Dec. 19, 1994.

Глава 10. Моделирование динамики налоговых обязательств, оценка налогового потенциала территорий⁵⁹

1. Моделирование налоговых обязательств в консолидированный бюджет РФ

1.1. Моделирование налоговых обязательств. Основные факторы, определяющие динамику поступлений налогов в консолидированный бюджет РФ

Налоговые поступления – основной источник доходов консолидированного бюджета России: в 1992-1998 годах они в среднем составляли около 85% всех доходов бюджета. В этот период динамика налоговых доходов бюджета имела значительную амплитуду колебаний (рис. 1), наблюдались также резкие изменения структуры налоговых поступлений. Такая динамика и структура, особенно в начальный период экономических реформ, во многом связана с изменениями в налоговом законодательстве и нормативных актах, регламентирующих технику налогообложения.

Негативное влияние на динамику налоговых поступлений оказывали как микроэкономические факторы (эрозия налоговой дисциплины в секторе бывших государственных предприятий, отсутствие традиций добровольной уплаты налогов предприятиями частного сектора, рост сферы услуг, в которой степень собираемости налогов меньше, чем в сфере производ-

⁵⁹ Авторы выражают глубокую благодарность и признательность к.ф.м.н. Носко В.П. за многочисленные комментарии и консультации в области эконометрического анализа.

ства товаров и т.д.), так и макроэкономические (увеличение взаимной задолженности предприятий, рост задолженности предприятий бюджету). Важное значение имело также несовершенство налоговой системы, в частности, значительное число льгот, в т.ч. индивидуальных, противоречия в законах и нормативных актах, создающие возможности для уклонения от налогов, быстрое развитие процессов приспособления к нововведениям в области налогообложения.

РИСУНОК 1



По мере становления законодательства и адаптации к нему плательщиков налогов важнейшую роль, определяющую величину налоговых доходов государства, стали играть экономические факторы, воздействующие как на изменения величин баз налогообложения, так и на уровни эффективных ставок. Поэтому в ходе дальнейшего анализа налоговых поступлений мы, в первую очередь, сосредоточимся на выделении факторов, которые позволяют оценить влияние происходящих макроэкономических процессов на поступление налогов.

Наиболее важным, на наш взгляд, является оценка воздействия экономической активности на налоговые поступления,

то есть рассмотрение показателей, непосредственно влияющих на базу налогообложения, а соответственно и на уровень поступлений. В качестве одного из таких показателей в условиях ограничений, накладываемых имеющейся статистической информацией, в данной работе мы рассматривали реальный месячный ВВП. При этом следует учитывать определенную условность публикуемых Госкомстатом РФ данных по месячной величине как номинальных, так и реальных показателей ВВП. Как месячные, так и годовые оценки ВВП многократно пересматривались, причем их корректировки достигали 20%-25%, что свидетельствует об их невысокой достоверности – сумма месячных данных может сильно расходиться с итоговой оценкой за год. Поэтому, в качестве дефлятора для используемых ниже показателей, в частности, для номинального ВВП, величины налоговых поступлений, задолженности по налогам, дебиторской задолженности предприятий и т.д. мы использовали индекс потребительских цен.

Проблема моделирования налоговых поступлений в значительной степени может быть сведена к моделированию динамики базы налогообложения в зависимости от различных макро- и микроэкономических параметров. Однако в России для 1992-1994 годов не существует данных по налогооблагаемой базе для основных налогов. Такая статистика стала собираться Госкомстатом РФ лишь с 1995 года (сначала – поквартально, а с 1996 года - два раза в год). Поэтому мы были вынуждены использовать объем ВВП (помесячные данные, в ценах на конец декабря 1993 года) не только в качестве показателя уровня экономической активности, но и показателя, отражающего колебания базы налогообложения. Подобная интерпретация представляется нам возможной из-за достаточно близкой связи между ВВП и базой налогообложения по основным видам налогов. Однако моделирование самого ВВП, как базы нало-

гов, построение его зависимости от различных показателей (динамики капитала, труда, научно-технического прогресса, инфляции, реального обменного курса и др.) в данном случае имеет несколько другой смысл и более приближено к задаче описания и моделирования экономического роста, что выходит за рамки данного исследования.

Учитывая, что доля подоходного налога в суммарном объеме налоговых поступлений составляет в рассматриваемый период от 8,9% (в 1992 году) до 13,1% (в 1997 г.) мы посчитали возможным не рассматривать величину безработицы в качестве показателя, характеризующего уровень экономической активности.

Следующим важнейшим фактором динамики налогов, который будет подвергнут изучению в настоящей работе, является динамика инфляции. Если предположить абстрактную ситуацию равномерного роста всех цен и издержек, отсутствие межвременного перераспределения доходов и запасов, линейный характер связи между ростом цен и номинальными доходами, то инфляция не оказывала бы воздействия на реальные доходы. В этом случае влияние инфляции на величину реальных налогов сводилось бы к воздействию на эффективную ставку подоходного налога при наличии прогрессивности налоговой шкалы и на реальную ставку акцизного налогообложения (в случае специфических ставок). На практике, цены растут неравномерно, производство и потребление продукции не осуществляется моментально, поэтому инфляция искажает налоговую базу множеством способов, зависящих от конкретной техники взимания отдельных налогов. Так, несимметричное воздействие инфляции на издержки производства и выпускаемую продукцию приводит к тому, что разрешенные к вычету из базы налога на прибыль затраты предприятий на приобретение используемых в производстве материальных ре-

сурсов и основных средств обесцениваются в условиях инфляции за период времени между их покупкой и моментом, в который фиксируется прибыль от реализации готовой продукции. Аналогично, с ростом цен за период между приобретением товаров, используемых в производстве, и моментом предоставления кредита по НДС происходит инфляционное обесценение величины разрешенного вычета. В условиях роста цен при отсутствии систематической переоценки стоимости налогооблагаемых активов уменьшается база налога на имущество физических лиц и предприятий. С ростом цен уменьшается реальная величина необлагаемого минимума доходов физических лиц. Все специфические ставки для различных налогов в реальном исчислении снижаются пропорционально инфляции и т.д. При этом опять же необходимо помнить, что инфляция по-разному действует на различные установленные налоги, а значит, интегральный эффект определить очень сложно, особенно в периоды высокой инфляции.

Если описанное искажающее воздействие инфляции на налоговую базу и шкалы налогов может оказывать как понижающее, так и повышающее воздействие на величину собираемых налогов, то второй механизм воздействия инфляции на налоговые доходы бюджета действует только в одном направлении и заключается в инфляционном обесценении налоговых поступлений за промежуток времени между возникновением налоговых обязательств плательщика и поступлением налога в бюджет. Действие этого механизма существенно усиливается тем, что подавляющее большинство российских предприятий используют метод учета реализованной продукции и прибыли по кассовому методу (метод счетов), а не общепринятый в странах с рыночной экономикой метод начислений.

Описанные разнонаправленные тенденции воздействия инфляции на поступления различных налогов должны приво-

дуть к неустойчивости коэффициентов в соответствующих регрессионных уравнениях, что, как будет показано ниже, подтвердилось при проведении статистического анализа. Различия в механизмах взаимосвязи между налоговой базой, эффективной ставкой налога и инфляцией для разных налогов приводят к неодинаковой степени чувствительности отдельных налогов к инфляционным процессам.

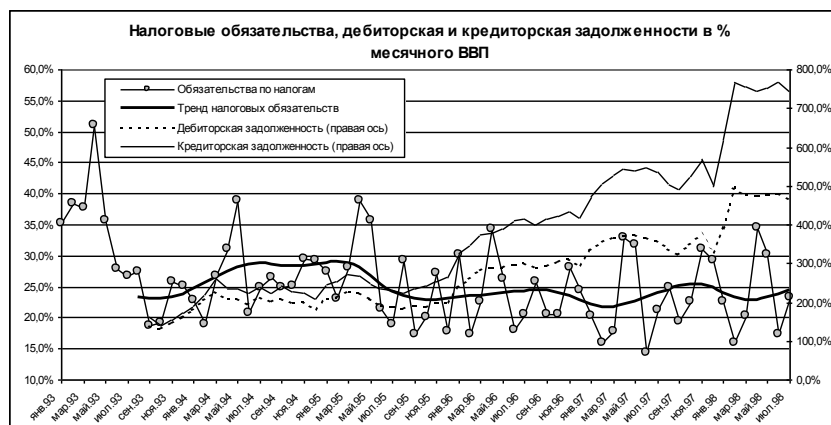
Выбор в качестве одного из факторов, определяющих величину налоговых поступлений, показателя дебиторской задолженности, объясняется рядом соображений. Во-первых, обязательства по уплате налога на прибыль и НДС появляются у предприятий после оплаты их клиентами поставленных им товаров и услуг. Поэтому рост задолженности покупателей приводит к сокращению объема реализации и прибыли, и как следствие, к падению реальных налоговых поступлений. Однако рост задолженности поставщикам, сопровождающий увеличение задолженности покупателей, приводит к тому, что для налога на добавленную стоимость должен уменьшаться размер зачета по НДС на приобретенные факторы производства, что частично компенсирует снижение сумм налога. Увеличение базы налога на прибыль в аналогичной ситуации не происходит, так как издержки на момент реализации могут вычитаться из налогооблагаемой базы вне зависимости от того, были ли проведены платежи.

Во-вторых, от размеров взаимной задолженности предприятий существенно зависит общая величина неплатежей предприятий бюджету. Это объясняется тем, что неплатежеспособность предприятий непосредственным образом сказывается на платежеспособности их кредиторов и взаимоотношениях последних с бюджетом.

В-третьих, показатель неплатежей предприятий является косвенным индикатором масштабов бартерных операций в

народном хозяйстве, которые сопровождаются искажением ценовых пропорций и используются для уклонения от налогообложения.

Рисунок 2.



Для того чтобы отдельно выделить динамику расчетов между предприятиями из общего объема дебиторской задолженности мы использовали показатель задолженности покупателей и просроченной задолженности покупателей (рис. 3).

РИСУНОК 3



Для статистической проверки высказанных гипотез непосредственно показатели накопленных задолженностей использовать нельзя, поскольку ряды этих показателей являются нестационарными, поэтому при оценке уравнений мы будем использовать реальные приросты задолженностей⁶⁰.

Широко распространена точка зрения, согласно которой уровень налоговых изъятий в России в настоящее время крайне высок и препятствует экономическому росту. Однако существенный разрыв между потенциальным объемом налоговых сборов, который, по оценкам Минфина РФ, составляет около 42-45% ВВП, и фактическими налоговыми поступлениями (30-33% ВВП) свидетельствует скорее не о тяжелом бре-

⁶⁰ Проверка на стационарность проводилась для всех используемых временных рядов при помощи теста Дикки-Фуллера на единичный корень. При этом нестационарные переменные использовались в уравнениях регрессий в приростах, либо проводилось некоторое сокращение периода, на котором оценивались уравнения, при условии сохранения достаточного количества наблюдений, но для ряда которых отвергается гипотеза о наличии единичного корня.

мени налогов, а высоком уровне несправедливости российской налоговой системы. Налоговый пресс в России действительно является существенным лишь для добросовестных налогоплательщиков, не имеющих налоговых преференций. В то же время значительное число налогоплательщиков пользуется экономически неоправданными льготами, наращивает недоимки по налогам и (или) противозаконно уклоняется от них. Основную тяжесть налогового бремени несут средние и крупные предприятия (в основном промышленные), не имеющие значительных льгот и находящиеся под более пристальным вниманием государственных структур. Точно так же, среди физических лиц полностью уплачивают налоги граждане со средними доходами, получающие заработную плату, тогда как лица с высокими доходами имеют множество способов (в т.ч. формально не противоречащих закону, таких, как трансформация облагаемых видов доходов в необлагаемые типа процентного дохода или страховых выплат) снизить величину уплачиваемых налогов.

Среди факторов, увеличивающих несправедливость налоговой системы, важнейшее место занимают недоимки, т.е. начисление налогов с последующей задержкой их перечисления в бюджет. Наличие мягких бюджетных ограничений позволяет предприятиям годами функционировать, увеличивая свою задолженность бюджету. Такое положение вносит существенные различия в уровень налогового бремени для предприятий, имеющих недоимки, и предприятий, платящих налоги вовремя. В условиях массового характера данного явления государство практически легитимизировало существование недоимок, не только не осуществляя банкротств недоимщиков, но и устанавливая различные пропорции распределения средств, поступающих на счет предприятия, между бюджетом

и нуждами предприятия, проводя реструктуризацию имеющейся задолженности, предоставляя отсрочки и т.д.

В процессе эволюции налогового законодательства и адаптации к нему плательщиков, несправедливость налоговой системы приобрела чрезвычайные масштабы, возросли и масштабы искажений, вносимые ей в процесс установления рыночного равновесия. На начальном этапе рыночных преобразований налоговые нарушения были лишь способом сокращения предприятиями своих издержек без существенного влияния на общую конкурентную среду на рынке. Возросшие в последующие годы масштабы уклонений, существование многочисленных, в том числе индивидуальных, льгот по налогам, проведение дискреционной политики по отношению к недобросовестным налогоплательщикам привели к тому, что соблюдение налогового законодательства ставит добросовестных предпринимателей в заведомо невыгодные условия, подрывающие возможности эффективной предпринимательской деятельности. Если ранее уклонение от налога или использование налоговой льготы обеспечивали предприятиям доходы выше среднего уровня (которые можно интерпретировать как премию за риск применения штрафных санкций или своеобразную ренту от применения налоговой льготы), то с ростом масштабов уклонения от налогов (означающим усиление несправедливости налогообложения) соблюдение налогового законодательства во многих сферах деятельности уже не обеспечивает получения среднего уровня прибыли. Это объясняется тем, что величина цен в процессе установления рыночного равновесия формируется с учетом доминирующего уровня уклонения от налогов. В результате происходит негативный отбор: добросовестные налогоплательщики или вытесняются с рынка, или (что происходит чаще) принимают новые правила игры, заключающиеся в вы-

бывании льгот, отсрочек и просто в противозаконном уклонении от налогов.

Значительные масштабы противозаконного уклонения от налогов определяют важность попыток проверки гипотез о связи динамики сбора налогов и масштабов уклонения, характеризующихся различными косвенными параметрами, поддающимися измерению.

Теоретические соображения говорят о том, что по мере снижения уровня инфляции спрос экономических агентов на наиболее ликвидную часть денежной массы должен уменьшаться, что приводило бы к снижению доли наличных денег M_0 в агрегате M_2 . Однако на практике этого не наблюдалось. На протяжении 1992-1993 годов доля наличных денег в агрегате M_2 росла, а в 1994-1998 годах оставалась примерно на одном уровне – около 35% (рис. 4).

РИСУНОК 4



Одно из возможных объяснений этого явления состоит в том, что фактором, увеличивающим спрос на наличные деньги, является обслуживание наличными деньгами хозяйственных операций в теневой экономике. Среди теневых экономи-

ческих операций важное место занимают те из них, которые связаны с уклонением от налогов. Расчеты с помощью наличных денег позволяют осуществлять хозяйственные операции без их оформления в бухгалтерском учете предприятия и, соответственно, без возникновения налоговых обязательств.

При анализе динамики наличных денег следует отметить, что рост M_0 с 18% M_2 в январе 1992 года до 24-26% M_2 в конце первого полугодия 1992 года не является показательным для объяснения динамики налоговых поступлений. В начале этого периода наблюдался кризис наличного денежного обращения, связанный с понижением доли наличных денег в M_2 в январе 1992 года вследствие резкого всплеска инфляции⁶¹. Однако после восстановления к осени 1992 года традиционных пропорций наличных и безналичных денег рост доли наличных (начиная с лета 1993 года) с 28-29% M_2 до 35-39% M_2 в 1996 году и далее, на наш взгляд, имеет непосредственную связь с ростом масштабов уклонения от налогов.

Используемые нами для объяснения динамики поступлений макроэкономические параметры влияют в большей степени на возникновение обязательств по налогам, в то время как поступления сильно зависят от налоговой дисциплины, а часто и от политических факторов⁶². В то же время статистика ме-

⁶¹ Этот кризис был во многом обусловлен чисто техническими причинами (длительностью подготовки к печати купюр большого номинала), но в большей степени инициирован оппозиционно настроенным Верховным Советом РФ.

⁶² В качестве подтверждающих примеров можно привести рост недоимки летом-осенью 1993 года во время противостояния между Президентом России и Верховным Советом РФ, а также период предвыборной неопределенности в 1996 году. В начале 1996 года вышел Указ Президента №65, предоставляющий беспрецедентную формулу погашения недоимок должниками бюджета – при условии своевременной уплаты текущих налоговых платежей предприятия получали право рассрочить уплату задолжен-

сячных налоговых поступлений помимо погашенных обязательств по уплате налогов, возникших в данном месяце, включает еще и погашение части обязательств к уплате⁶³, которые возникли в более ранние периоды, а также погашаемые пени и штрафы. Поэтому в качестве моделируемой переменной в ряде случаев целесообразно использовать не налоговые поступления, а величину обязательств по уплате налогов в текущем периоде.

Приближенную оценку налоговых обязательств, причитающихся к уплате в текущем месяце, можно получить суммированием поступлений налогов и прироста недоимки за указанный период. Действительно, обязательства к уплате в текущем периоде равны сумме налоговых поступлений в текущем периоде по обязательствам текущего периода, то есть налогов, уплаченных в срок, и прироста недоимки по обязательствам текущего периода: $HO^{(t)} = НП_t^{(t)} + \Delta Нед_t^{(t)}$ (верхний индекс у переменных – период возникновения обязательств, нижний – период уплаты налогов или изменений недоимки по этим обязательствам). Налоговые поступления в текущем месяце по обязательствам текущего месяца равны разности суммарных поступлений текущего месяца и налоговых поступлений, соответствующих оплате обязательств предыдущих месяцев: $НП_t^{(t)} = НП_t - \sum_{\tau < t} НП_t^{(\tau)}$ Поскольку последний показатель – это налоги, уплаченные не в срок, то есть обязательства по их уплате появились в более ранние периоды и не бы-

ности в бюджет на 5 лет. Подобные события сильно сказываются на поступлениях, но при прочих равных условиях не должны влиять на величину обязательств по уплате налогов.

⁶³ Далее по тексту под обязательствами всегда понимаются обязательства к уплате налогов в текущем периоде.

ли вовремя погашены, значит, в тот же период возникла недоимка, поэтому погашение этих обязательств в текущем периоде есть сокращение недоимки по этим обязательствам⁶⁴:

$НП_t^{(\tau)} = -\Delta Нед_t^{(\tau)}, (\tau < t)$. Подставляя эти равенства в выражение для обязательств, с учетом того, что полный прирост недоимки в текущем месяце равен сумме прироста недоимки по обязательствам текущего месяца и изменения (сокращения) недоимки за счет уплаты по обязательствам предыдущих месяцев: $\sum_{\tau < t} \Delta Нед_t^{(\tau)} + \Delta Нед_t^{(t)} = \Delta Нед_t$, получаем:

$$НО^{(t)} = НП_t - \sum_{\tau < t} НП_t^{(\tau)} + \Delta Нед_t^{(t)} = НП_t + \sum_{\tau < t} \Delta Нед_t^{(\tau)} + \Delta Нед_t^{(t)} = НП_t + \Delta Нед_t$$

То есть, обязательства по уплате налогов в текущем месяце равны сумме налоговых поступлений и прироста недоимки за текущий месяц. Динамика налоговых поступлений и обязательств отражена на рис. 5.

⁶⁴ Здесь предполагается, что пени и штрафы при начислении и уплате не входят соответственно в недоимку (в отчетности они действительно идут отдельной статьей) и в налоговые поступления (фактически статистика поступлений включает в себя помимо погашения обязательств по налогам еще и уплаченные штрафы и пени, но так как статистика раздельно не публикуется, то мы используем вместо показателя погашения обязательств налоговые поступления).

РИСУНОК 5.



Следует отметить также, что при анализе динамики налоговых доходов консолидированного бюджета выделяются пики поступлений налогов в декабре-январе 1996-97 и 1997-98 годов, когда проводились зачеты взаимных обязательств налогоплательщиков и бюджета. Так как увеличение поступлений в эти месяцы большей частью было произведено за счет сокращения недоимки, то обязательства по уплате налогов, вычисленные указанным образом, показывают значительно меньший рост⁶⁵. В силу описанных причин, при дальнейшем анализе мы будем пользоваться именно величиной обязательств, случаи использования налоговых поступлений будут специально оговариваться.

В рассматриваемый нами период времени четыре основных налога: налог на прибыль, НДС, подоходный налог и ак-

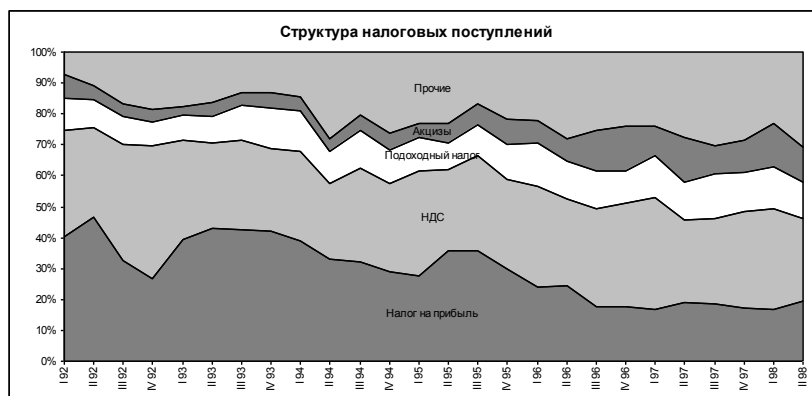
⁶⁵ Исключение составляет НДС, для которого резкое увеличение поступлений в эти месяцы сопровождалось сокращением объемов взаимной задолженности предприятий, что привело, по-видимому, к дополнительному росту обязательств, а соответственно и большему, нежели снижение недоимки, росту поступлений налога.

цизы - составляли от 72,1% (1997 г.) до 85,7% (1993 г.) от этой общей величины налоговых поступлений (рис. 6). Однако здесь мы не будем затрагивать вопросы акцизного обложения, поскольку поступления акцизов зависят от ряда факторов, рассмотрение которых выходит за рамки данной работы. Ниже мы сначала проведем анализ динамики обязательств по уплате основных указанных налогов, а затем, используя полученные результаты, рассмотрим моделирование динамики суммарных налоговых поступлений и обязательств.

ТАБЛИЦА 1

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998 ⁶⁶
Налоговые поступления, % ВВП	28,3%	24,6%	25,0%	22,0%	21,0%	21,4%	19,8%
Налог на прибыль, % ВВП	8,9%	10,3%	8,0%	7,2%	4,3%	3,8%	3,5%
Налог на добавленную стоимость, % ВВП	11,1%	6,9%	7,0%	6,5%	6,6%	6,5%	5,8%
Подоходный налог, % ВВП	2,4%	2,7%	2,9%	2,2%	2,5%	2,8%	2,6%

РИСУНОК 6



Для целей нашего исследования необходимо выделить два периода, которые существенно отличаются как по макроэко-

⁶⁶ Данные с января по июль 1998 года включительно.

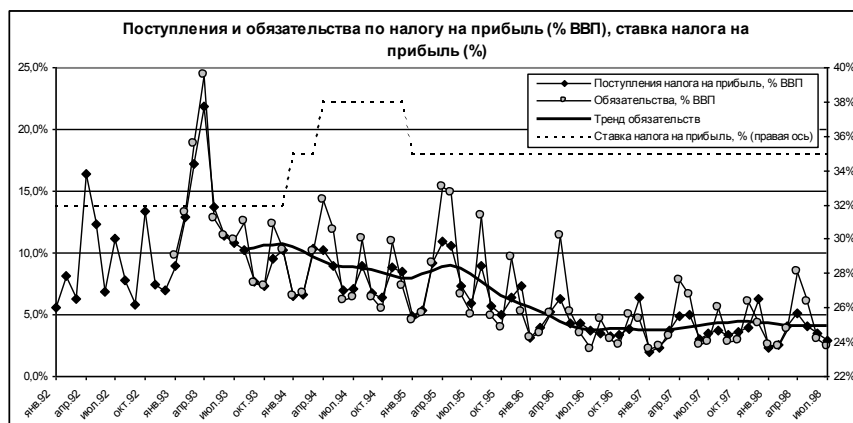
номической ситуации в стране, так и по числу законодательных новаций в области налогообложения. Один из них – 1992-1993 годы, другой – 1994-1999 годы. Если в 1993 году было осуществлено достаточно большое количество налоговых изменений (в частности, касающихся взимания налога на прибыль и НДС), то 1994 и последующие годы в этом отношении были более стабильны. Для России 1992-1993 годы были периодами высокой инфляции и нестабильных показателей развивающегося финансового рынка, тогда как последующий период отличался большей устойчивостью как в области политики, так и в экономике. Кроме того, после резкого обострения финансового кризиса летом 1998 года многие экономические тенденции претерпели серьезные изменения. Поэтому в качестве базового интервала для расчетов выбран период с января 1994 по июль 1998 года.

1.2. Налог на прибыль предприятий. Описание динамики обязательств с помощью моделирования авансовых платежей и квартальных перерасчетов. Влияние основных факторов

Налог на прибыль предприятий является одним из наиболее существенных налогов по объему налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ. Как видно из динамики структуры налоговых поступлений (см. рис. 6), доля налога на прибыль в общем объеме в период с 1992 по 1998 год изменялась в пределах от 35% налоговых поступлений в 1992-1994 гг. до 17-19% в 1997 -первой половине 1998 гг.

Аналогично налоговым поступлениям, для налога на прибыль с учетом месячного прироста недоимки выполним переход к налоговым обязательствам к уплате, возникшим за месяц, и будем в дальнейшем анализировать динамику именно этого показателя.

РИСУНОК 7



Начиная с 1991 года, налог на прибыль уплачивался исходя из фактических результатов деятельности предприятия за квартал, однако при этом были предусмотрены авансовые платежи налога, которые позволили бы выровнять поступления налога во времени и до определенной степени предотвратить инфляционное обесценение налоговых поступлений за период, проходящий между начислением налога и его перечислением в бюджет. Авансовые платежи в течение квартала должны были уплачиваться раз в месяц равными долями, исходя из предполагаемой прибыли за квартал.

В 1992-1993 годах крайне сложно проследить влияние отдельных факторов на поступления налога на прибыль. Статистический анализ затрудняют постоянные изменения порядка уплаты, а также процессы адаптации к этим изменениям. В период с 1994 года, колебания обязательств в месяцы перерасчета все еще имеют место в силу описанных причин, но в отличие от 1992-1993 года носят более установившийся характер, поэтому, так же как и для остальных налогов, базовым интер-

валом времени для расчетов выбран период с января 1994 по июль 1998.

Ежемесячная статистика по базе налога на прибыль не собирается, поэтому, исходя из доступной ежемесячной статистики с 1992 года, будем делать последовательные приближения базы налога на прибыль (начальным приближением можно считать ВВП). Для более точной оценки необходимо учесть долю косвенных налогов в ВВП, которые не входят в прибыль – объект обложения. Кроме того, доступная статистика позволяет оценить объем социальных платежей и вычет заработной платы из базы налога⁶⁷. Учет последних двух составляющих позволяет, например, проверить влияние пиков выплат заработной платы (выплата летних отпускных и пик выплат в декабре) на возникновение обязательств по налогу на прибыль. Такое влияние будет подтверждено в том случае, если статистики коэффициентов и самого уравнения с использованием указанного уточнения базы налога, будут лучше, чем у аналогичного уравнения без вычитания заработной платы или социальных платежей.

Как видно из рис. 8, различные оценки базы налога на прибыль имеют сходную динамику, характер которой немного меняется при уточнениях. По нашей гипотезе характеристики построенных уравнений зависимости обязательств по налогу на прибыль от оценки базы налога должны улучшаться в процессе уточнения базы, начиная с ВВП на начальном этапе.

⁶⁷ До конца 1995 года действовало ограничение по вычету заработной платы – 4 минимальных размера оплаты труда в 1992-1993, в 1994-1995 годах – 6 минимальных. Вычет рассчитывался как произведение ограничения на численность занятых по России, с 1996 года – произведение средней заработной платы на численность занятых.

РИСУНОК 8



ТАБЛИЦА 2

Поступления налога на прибыль	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
в % ВВП	8,9%	10,3%	8,0%	7,2%	4,3%	3,8%	3,5%
в % ВВП/(1+ставка НДС)	11,4%	12,4%	9,8%	8,7%	5,1%	4,6%	4,2%
в % ВВП/(1+ставка НДС) - социальные платежи	Н/Д	14,5%	11,5%	9,9%	5,9%	5,3%	5,0%
в % ВВП/(1+ставка НДС) - социальные платежи - разрешенный вычет з/п	Н/Д	15,7%	12,1%	13,3%	9,7%	8,6%	9,7%

Крайние сроки уплаты налога на прибыль согласно фактическим результатам за квартал, после которых начинают действовать штрафные санкции, приходится для первых трех кварталов на второй месяц следующего за отчетным кварталом, то есть на май, август и ноябрь соответственно. Окончательный срок уплаты по перерасчету за год (фактически за IV квартал) приходится на апрель следующего за отчетным года. Для статистического описания перерасчета будем считать, что

размер возникающих за квартал обязательств пропорционален базе налога за квартал. Возникновение указанных обязательств в определенные месяцы будем описывать с помощью двух фиктивных переменных – первая соответствует перерасчетам за I, II и III кварталы и равна единице только в мае, августе и ноябре, в остальные месяцы она равна нулю. Вторая фиктивная переменная, соответствующая перерасчету за IV квартал, отлична от нуля только в апреле, где она равна единице.

Коэффициенты при вспомогательных переменных позволяют судить о размерах квартальных платежей, при этом необходимо помнить о том, что они соответствуют квартальным значениям базы, то есть соответствующая эффективная месячная ставка для квартального платежа в три раза больше.

Все номинальные величины пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 года с помощью индекса потребительских цен. В случае наличия автокорреляции остатков проводилась корректировка по методике Прайса-Уинстена⁶⁸, статистики уравнений приводятся после устранения автокорреляции остатков, для справки приводится статистика Дарбина - Уотсона для первоначального уравнения⁶⁹.

Используемые для расчетов переменные:

Z_t – реальные обязательства по уплате налога на прибыль в месяце t .

Оценки базы:

$Y^{(0)}_t$ – реальный ВВП за месяц t .

$Y^{(1)}_t$ – реальный месячный ВВП за вычетом косвенных налогов

$Y^{(2)}_t$ – реальный месячный ВВП за вычетом косвенных налогов и социальных платежей

⁶⁸ См., например, Prais S.J., Winsten C.B. Trend Estimators and Serial Correlation. – Cowless Commission Discussion Paper no. 383, Chicago (1954).

⁶⁹ В тексте приводятся не все оцененные уравнения, а только наиболее существенные полученные результаты. Остальные уравнения приводятся в соответствующих таблицах Приложения 1 к настоящей главе.

$Y^{(3)}_t$ – реальный месячный ВВП за вычетом косвенных налогов, социальных платежей и заработной платы.

$Y^{(0.3)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)}$ – реальная суммарная оценка базы за три месяца (t-4, t-3, t-2) – для оценки обязательств, возникающих в результате перерасчета за первые три квартала.

dum^{I-III}_t – фиктивная переменная, равная единице в мае, августе и ноябре и нулю в остальные месяцы.

$Y^{(0.3)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)}$ – реальная суммарная оценка базы за три месяца (t-6, t-5, t-4) – для оценки обязательств, возникающих в результате перерасчета за IV квартал.

dum^{IV}_t – фиктивная переменная, равная единице в апреле и нулю в остальные месяцы.

Здесь и далее в скобках под коэффициентами уравнений приведены t-статистики.

УРАВНЕНИЕ 1*⁷⁰

Количество наблюдений : 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -1,276 + 0,101 \cdot Y^{(0)}_t + 0,021 \cdot Y^{(0)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,021 \cdot Y^{(0)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)} \cdot dum^{IV}_t$$

(-1,680) (3,220)
(10,070)
(7,998)

R-squared	0,736	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,715	корректировки :	0,615

УРАВНЕНИЕ 2*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -1,241 + 0,121 \cdot Y^{(1)}_t + 0,025 \cdot Y^{(1)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,025 \cdot Y^{(1)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)} \cdot dum^{IV}_t$$

(-1,586) (3,086)
(9,978)
(7,921)

R-squared	0,732	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,710	корректировки :	0,565

⁷⁰ *- помечены уравнения, в которых устранена автокорреляция остатков по методике Прайса-Уинстена.

УРАВНЕНИЕ 3*

Количество наблюдений : 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,901 + 0,120 \cdot Y^{(2)}_t + 0,029 \cdot Y^{(2)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,028 \cdot Y^{(2)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)} \cdot dum^{IV}_t$$

(-1,194) (2,743)
(9,774)
(7,743)

R-squared	0,726	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,704	корректировки :	0,558

УРАВНЕНИЕ 4*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,217 + 0,109 \cdot Y^{(3)}_t + 0,040 \cdot Y^{(3)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,040 \cdot Y^{(3)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)} \cdot dum^{IV}_t$$

(-0,716) (4,537)
(10,271)
(8,386)

R-squared	0,774	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,756	корректировки :	1,216

Особенностью анализа приведенных уравнений является то, что мы проверяем гипотезы о влиянии различных показателей, характеризующих базу налога и уровень экономической активности (различные корректировки ВВП), на налоговые обязательства, сохраняя функциональную форму уравнения, но заменяя объясняющие переменные. Одним из основных показателей для сравнения уравнений в этом случае является доля объясненной дисперсии налоговых обязательств, то есть коэффициент R^2 ⁷¹. Сравнение также основывалось на значениях информационного критерия Шварца – результаты оценок значений критерия приведены в приложении 1.

⁷¹ Так как в уравнении полностью заменяются объясняющие переменные, а также из-за того, что построение общей модели, включающей все переменные, некорректно из-за возникающей мультиколлинеарности, статистически проверить отличие R^2 не представляется возможным. По этой причине сравнение основывалось на информационном критерии Шварца.

Уточнение ВВП на заработную плату дает улучшение характеристик коэффициентов и уравнения в целом. Это объясняется тем, что с начала 1996 года было отменено ограничение по разрешенному вычету из базы налога на прибыль, что естественным образом привело к снижению налогооблагаемой прибыли - как видно из рис. 7, снижение тренда обязательств по налогу на прибыль приходится именно на 1996 год.

Воздействие инфляции на реальные поступления налога на прибыль сводится к следующим механизмам. Во-первых, высокая инфляция обесценивает затраты предприятия (текущие и капитальные) за время, проходящее между приобретением соответствующих товаров и отнесением их на затраты производства. Это приводит к завышению налогооблагаемой прибыли и, соответственно, к увеличению реальной величины налога на прибыль.

Во-вторых, в условиях высокой инфляции сокращаются реальные поступления налога на прибыль, что объясняется временным лагом между фактом возникновения налоговых обязательств и поступлением налога в бюджет. Такой лаг существует при любой технике налогообложения, и его негативное воздействие на доходы бюджета может быть сокращено за счет максимального сближения момента образования прибыли и момента уплаты налога и за счет использования системы авансовых платежей. Инфляционное обесценение доходов бюджета происходит также в случае нарушения сроков уплаты налога, если при этом задолженность по уплате налога на прибыль относится к части отсроченной недоимки, по которой пени не начисляются. Проблема инфляционного обесценения налоговых поступлений в России усугубляется тем, что промежуток времени между хозяйственными операциями, влекущими возникновение прибыли (и теоретически возникновение обязательств по уплате налога), и перечислением налога в

бюджет увеличивается за счет особенностей применяемой системы бухгалтерского учета. Большая часть предприятий в России использует метод учета реализованной продукции и прибыли по факту оплаты поставленных товаров и услуг (метод счетов). Это означает, что обязательства по уплате в бюджет налога на прибыль появляются у предприятий только после оплаты их продукции, а не в момент возникновения обязательств клиентов по оплате соответствующих поставок. В результате происходит инфляционное обесценивание дебиторской задолженности предприятий, выручки от реализации, прибыли предприятия и, соответственно, налога на прибыль за промежуток времени между отгрузкой товара (оказанием услуги) и его оплатой.

С начала 1993 года был установлен порядок уплаты налога на прибыль, согласно которому разница между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами налога за истекший квартал подлежит уточнению на сумму, рассчитанную исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в истекшем квартале. Поскольку нельзя исключить тот факт, что предприятия сознательно занижали предполагаемую прибыль, уплачивая при этом значительные суммы налога в момент перерасчета с уточнением на ставку рефинансирования, то изменение ставки вследствие долгосрочной динамики темпов инфляции должно вызывать увеличение возникающих обязательств по уплате налога на прибыль – это еще одна возможная причина положительной зависимости от инфляции.

Совокупность данных факторов не позволяет однозначно указать на ожидаемый знак зависимости обязательств по налогу на прибыль от темпа инфляции. Для статистической проверки возьмем уравнение (4), для которого получились наиболее удовлетворительные оценки для базы налога на прибыль, и

добавим в него дополнительную объясняющую переменную – месячный темп прироста индекса потребительских цен.

Для периода высокой инфляции не удалось выявить значимой зависимости налога на прибыль от темпа роста цен (см. приложение 1). Оценки для второго периода мы проводили для данных с февраля 1995 по июль 1998 года. Здесь исключен пик темпа инфляции в январе 1995 года, рекордный за 1994-1995 гг. (17,8%) и кризисная ситуация после июля 1998 года, когда месячные темпы роста цен в августе и сентябре составили 3,7% и 38,4% соответственно.

CPI_t - месячный темп инфляции (индекса потребительских цен).

УРАВНЕНИЕ 5

Количество наблюдений: 42 (1995/02 – 1998/07)⁷²

$$Z_t = -0,076 + 0,061 \cdot Y_t^{(3)} + 0,046 \cdot Y_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)}^{(3)} \cdot dum^{I-III}_t + \\ (-0,276) \quad (2,125) \quad (7,852) \\ + 0,044 \cdot Y_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)}^{(3)} \cdot dum^{IV}_t + 11,821 \cdot CPI_t \\ (7,675) \quad (5,414)$$

R-squared	0,824	F-статистика	43,292
Adjusted R-squared	0,805	Стат. Дарбина - Уотсона	2,086

Эластичность обязательств по темпу инфляции⁷³: 0,243

Оценка уравнения (5) показывает, что на базовом периоде исследования преобладала положительная зависимость обязательств по налогу на прибыль от месячного темпа инфляции (ИПЦ). Это означает, что в указанном периоде обесценение текущих и капитальных затрат за время между приобретением товаров и отнесением их на затраты производства было выше,

⁷² На данном периоде для темпа инфляции на 1%-ом уровне значимости отвергается гипотеза о наличии единичного корня.

⁷³ Эластичности по переменным, используемым для объяснения обязательств в дополнение к базе налогов, вычисляются через значение коэффициента в регрессии и среднюю точку показателей.

чем обесценение налоговых поступлений за время перечисления в бюджет. Кроме того, в 1997 - первом полугодии 1998 года положительную зависимость обязательств от темпа инфляции также можно объяснить сходной тенденцией развития соответствующих временных рядов – снижение налогооблагаемой прибыли на фоне снижения месячных темпов прироста индекса цен.

При развитой практике сокрытия доходов от налогообложения путем оплаты наличными, минуя банковские счета и учет в кассе, возрастает доля наличных денег M_0 в M_2 , то есть можно предположить наличие положительной зависимости между уклонением от налогообложения и долей M_0 в M_2 , и, следовательно, отрицательную зависимость между обязательствами по налогу на прибыль и долей M_0 в M_2 . Следует также отметить, что в случае уклонения от налогов с использованием наличного оборота уменьшается база налога и статистически регистрируемая добавленная стоимость. Это обстоятельство компенсируется тем, что при расчете публикуемой статистики по ВВП используются различного рода дооценки для учета подобных операций, поэтому мы не рассматриваем зависимость ВВП от доли наличных денег в экономике⁷⁴.

Статистически значимой зависимости от доли наличных денег на 5%-ом уровне значимости выявить не удалось (см. приложение 1). Наилучший результат, когда на 10%-ом доверительном уровне отвергается гипотеза о равенстве нулю соответствующего коэффициента получен для низкоинфляцион-

⁷⁴ Для обеспечения формальных требований к объясняющим переменным в соответствующих уравнениях регрессии, необходимо, чтобы объясняющие переменные не были мультиколлинеарны. В данном случае коэффициент корреляции между реальным ВВП и долей наличных денег в M_2 составляет немногим менее 0.35, что позволяет использовать эти переменные в одном уравнении.

ного периода (февраль 1995 – июль 1998 гг.) для уравнения, аналогичного уравнению (5), где вместо темпа инфляции подставлена объясняющая переменная – доля M_0 в M_2 (см. приложение). Однако статистика Дарбина-Уотсона показывает наличие автокорреляции остатков, после устранения которой переменная – доля M_0 в M_2 – оказывается незначимой даже на 10% уровне. Это не позволяет утверждать, что уклонение от уплаты налога на прибыль в значительной мере происходило за счет использования наличного оборота. На основе этого, учитывая тот факт, что масштабы уклонения действительно огромны, можно предположить, что наиболее активно имеет место уклонение с помощью иных форм.

Еще одним фактором, влияющим на обязательства по налогу на прибыль, является доля убыточных предприятий. Во-первых, при относительном увеличении числа убыточных предприятий уменьшается число прибыльных, а, следовательно, и налогооблагаемая прибыль. Во-вторых, доля убыточных предприятий в экономике может отражать масштабы уклонения от налогообложения. Рост числа убыточных предприятий в условиях, когда часть предприятий сознательно занижают свою прибыль, в какой-то степени может отражать общую склонность предприятий к уклонению, однако, следует учитывать, что предприятия, уклоняющиеся от налогообложения, все же предпочитают показывать в отчетности небольшую прибыль, чтобы не привлекать внимания налоговых органов. Если имеет место ограниченность ресурсов контролирующих органов (налоговых инспекций), то при прочих равных условиях лицо, принимающее решение о выборе конкретного предприятия для проверки правильности уплаты налогов, вынуждено ориентироваться на отклонение показателей баланса данного предприятия от средних по рассматриваемому типу предприятий. При росте числа бесприбыльных и низкопри-

быльных предприятий адекватная оценка целесообразности налоговой проверки на определенном предприятии затруднена (т.к. растет вероятность, что конкретное предприятие действительно функционирует с убытком или низкой прибылью). Соответственно, для уклоняющегося от налогов предприятия уменьшается вероятность проверки и наказания, таким образом, ожидаемая выгода от выбора стратегии неуплаты налогов возрастает. При неизменных ставках налогов и штрафов возможно положение, когда предприятие максимизирует свою прибыль путем постоянного уклонения от налогов.

Оценки зависимости обязательств по налогу на прибыль от доли убыточных предприятий в промышленности проводились на базовом периоде с добавлением в уравнение (4*) соответствующей объясняющей переменной. При этом необходимо отметить, что скорректированный ВВП не является непосредственно базой налога на прибыль, а лишь служит ее оценкой, одновременно являясь показателем экономической активности. Валовой внутренний продукт в меньшей степени отражает снижение базы налога при увеличении количества убыточных предприятий в экономике, поэтому эти показатели не являются мультиколлинеарными.

$Unprf_t$ – доля убыточных предприятий в промышленности на конец периода t .

УРАВНЕНИЕ 6*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)-

$$Z_t = 1,234 + 0,063 \cdot Y^{(3)}_t + 0,041 \cdot Y^{(3)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)} \cdot dum^{I-III}_t + \\ (2,316) \quad (2,611) \quad (9,417) \\ + 0,044 \cdot Y^{(3)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)} \cdot dum^{IV}_t - 2,652 \cdot Unprf_t \\ (8,711) \quad (-3,195)$$

R-squared	0,814	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,795	Корректировки :	1,727

Эластичность обязательств по доле убыточных предприятий: -0,745

Воздействие динамики взаимной задолженности предприятий (величины дебиторской задолженности) на поступления налога на прибыль теоретически состоит в том, что, во-первых, рост дебиторской задолженности непосредственно сокращает балансовую и налогооблагаемую прибыль, если предприятие осуществляет учет прибыли по кассовому методу. Во-вторых, в условиях инфляции за срок между образованием и погашением дебиторской задолженности ее величина и, соответственно, реальная величина прибыли и налога на прибыль предприятия-кредитора подвергаются инфляционному обесцениванию. Поэтому ожидается отрицательная зависимость обязательств по налогу на прибыль от дебиторской и просроченной дебиторской задолженностей. Непосредственное использование уровней накопленной реальной задолженности является некорректным из-за наличия положительного временного тренда в данных, поэтому в уравнениях регрессии использовались реальные приросты задолженностей. Эконометрические оценки показали, что коэффициент при реальном приросте задолженностей незначимо отличается от нуля (см. приложение 1).

Для описания полученных результатов необходимо сначала определить, какие причины определяли сроки и величину перерасчета за квартал. На начальном этапе введения авансовых платежей, плательщики сознательно занижали величину предполагаемой прибыли с целью получения таким образом беспроцентного кредита, при этом основная сумма уплачивалась в момент перерасчета по фактическим результатам деятельности за квартал. Введение штрафных санкций в 1993 году позволило ликвидировать часть стимулов к занижению авансовых платежей, однако установление доплаты налога за излишек фактической прибыли по сравнению с предполагаемой в размере ставки рефинансирования ЦБ не решило полностью указанной про-

блемы. Плательщики, хотя и в меньших размерах, продолжали специально занижать предполагаемую прибыль с целью получения кредита, поскольку ставка рефинансирования, разумеется, была ниже, чем ставка по которой предприятие могло реально взять кредит, тем более в условиях его жесткого рационирования. Кроме того, наказание такого вида налагалось не всегда. По согласованию с налоговой инспекцией предприятие, подавшее до 20-го числа последнего месяца квартала справку о пересмотре прогнозируемой налогооблагаемой прибыли и уплатившее в эти же сроки разницу в налоге, наказанию не подвергалось. Этим активно пользовались предприятия, которым подобная льгота была предоставлена.

Проведенные оценки с использованием специального вида переменных для описания авансовых платежей и квартальных перерасчетов говорят в пользу того, что отсрочка уплаты основной суммы налога на самом деле имела место. Действительно, в случае, если для всех предприятий предполагаемая и представляемая налоговым органам прибыль приблизительно равнялась фактической⁷⁵, то в месяцы перерасчета мы бы не получили ярко выраженных пиков. Анализ показал, что t-статистики коэффициентов при специальных переменных для описания перерасчетов значительно превышают критическое значение, коэффициенты при этом позволяют оценить месячную эффективную ставку квартального платежа — она оказывается примерно равной эффективной ставке месячных платежей.

Проведенные оценки базы налога с помощью последовательных корректировок ВВП на величину разрешенного вычета показали, что наибольшее влияние оказала корректировка на разрешенный вычет заработной платы из прибыли, на кото-

⁷⁵ Естественно с некоторыми отклонениями в обе стороны в силу непредвиденных обстоятельств.

рый до 1996 года существовало ограничение в размере от 4 (в 1992-1993 годах) до 6 (в 1994-1995 годах) минимальных размеров оплаты труда. Наличие такой нормы носило, безусловно, вынужденный характер. Антиинфляционный характер данной меры позволял сдерживать рост заработной платы на высокорентабельных предприятиях, имеющих финансовые возможности для повышения заработной платы. При отсутствии подобного сдерживания рост дифференциации доходов вызвал бы нарастание требований об увеличении заработной платы работников различных менее рентабельных отраслей и бюджетной сферы. Соответствующее увеличение расходов бюджетов различных уровней на заработную плату работникам бюджетных отраслей и на субсидии предприятиям, не способным поддерживать конкурентоспособный уровень заработной платы, могло быть профинансировано лишь за счет роста денежного предложения.

В то же время ограничение затрат на оплату труда путем обложения их части налогом на прибыль было связано с большими издержками для общества и стимулировало предприятия к увеличению численности неквалифицированного низкооплачиваемого персонала, что позволяло платить более высокую заработную плату квалифицированным работникам и высшему менеджменту, избегая повышения налогового бремени. Соответственно, распространенной формой минимизации налога на превышение оплаты труда было создание нескольких предприятий, фактически подчиняющихся одному и тому же руководству и выполняющих одни и те же функции (работники оформлялись в эти предприятия по совместительству или по трудовым договорам). В силу этих причин, отмена в 1996 году ограничения на заработную плату была вполне естественным шагом, хотя отрицательно повлияла на фактическую базу налога на прибыль.

В период до 1994 года наблюдались значительные отклонения поступлений налогов от обязательств, то есть в месяцы перерасчета возникала недоимка. Это связано с тем, что реальная ставка пеней в этот период была отрицательной (см. рис. 9), поэтому предприятия замещали недоимкой необходимые кредитные ресурсы. В дальнейшем, после повышения ставки пеней с начала 1994 года с 0,3% до 0,7% в день, основными факторами, способствующими накоплению недоимки, стали общий платежный кризис и нарастающая политическая неопределенность в предвыборный период.

Рисунок 9



Общее уменьшение рентабельности основной массы предприятий — плательщиков налога, рост доли убыточных предприятий, активное использование бартера с завышением издержек в отчетности, различные формы уклонения — все это приводит к падению поступлений налога на прибыль через сокращение фактической базы налога. Еще одной причиной снижения уровня обязательств по налогу на прибыль могло также служить снижение эффективности экспортно-ориентированных отраслей в результате проведения политики

квазификсированного обменного курса, приводившей к постоянному росту реального курса рубля. К сожалению, отсутствие достоверной количественной статистики по значительному количеству факторов (рентабельность предприятий, рентабельность предприятий-экспортеров, доля бартера в расчетах и др.) не позволяет провести эконометрические оценки налоговых поступлений и обязательств и проверить эти гипотезы.

1.3. Налог на добавленную стоимость.

Моделирование квартальных пиков обязательств с учетом установленных сроков уплаты налога в зависимости от размера платежа. Зависимость от прочих факторов

Налог на добавленную стоимость является наиболее стабильным по объему начисления и собираемости среди всех основных налогов. На протяжении 1992-1998 годов его доля составляла около 30% от общей суммы налоговых поступлений.

Для анализа поступлений налога на добавленную стоимость будем использовать данные по объемам поступлений за период с января 1992 по июль 1998 года включительно. Специальный налог для поддержки некоторых отраслей, действовавший в 1994-1995 годах и носивший чрезвычайный характер, взимался по базе НДС, поэтому при количественном анализе мы будем рассматривать динамику суммы НДС и спецналога. Под ставкой НДС также будем понимать основную ставку НДС в сумме со ставкой спецналога.

Аналогично налогу на прибыль при статистическом анализе будем опираться не на ежемесячный объем поступлений, а на величину обязательств по налогу на добавленную стоимость к уплате в данном месяце. Динамика обязательств рас-

смаатривается только с 1993 года (до 1993 не собиралась статистика по недоимке).

РИСУНОК 10



Как видно из рис. 10 значительное влияние на уровень обязательств по налогу на добавленную стоимость сыграли изменения ставки налога. С начала 1993 года основная ставка налога на добавленную стоимость была снижена с 28% до 20%, одновременно был расширен список товаров, облагавшихся по льготной ставке 10%, - это, скорее всего, послужило основной причиной падения налоговых поступлений в 1993 году. С 1994 года в целях увеличения уровня налоговых поступлений в условиях снижения доходов бюджета был введен специальный налог для поддержки некоторых отраслей. Как уже отмечалось выше, введение спецналога мы будем рассматривать как временное повышение ставки НДС.

Анализ динамики поступлений налога на добавленную стоимость обнаруживает отдельные периоды, которые резко выделяются из общего ряда:

- Январь 1992 – декабрь 1993 гг.: период наибольших колебаний поступлений и обязательств по уплате НДС, вызванных техническими трудностями, присутствовавшими в первый год введения нового налога и постоянными изменениями, совершенствовавшими его технику. На величину поступлений и обязательств по налогу в первое время после его введения влияло много факторов, в том числе сложности с расчетом и уплатой нового налога в начале 1992 года, а также рост взаимных неплатежей предприятий и их взаимный зачет, проведенный Центральным банком в октябре 1992 года и вызвавший резкое увеличение налоговых поступлений. В 1993 году были произведены корректировки законодательства в части изменения ставок и базы налога на добавленную стоимость, что также отразилось на уровне поступлений НДС. Поэтому в качестве базового интервала времени для проведения статистических оценок выбран период с января 1994 по июль 1998. Другие периоды мы будем использовать только для оценки изменений влияния отдельных факторов на динамику поступлений на различных временных интервалах.
- Декабрь 1996 – январь 1997: пик поступлений НДС в результате проведения взаимозачетов; поскольку это произошло в значительной степени из-за сокращения недоимки, то переход к обязательствам устраняет эту особенность.
- Июнь 1997: наиболее вероятное объяснение «выброса» в данном месяце – некорректная статистика; во избежание ошибок при специальной корректировке данных в этом месяце ставится логическая переменная $dummy_{0597}$, которая везде равна нулю, кроме июня 1997, где она равна единице.
- Декабрь 1997 – январь 1998: пик поступлений, обусловленный так же как и в предыдущем году взаимозачетами, но учет динамики недоимки при переходе к обязательствам

не компенсирует в достаточной мере этот пик, поэтому для его учета тоже будем использовать логическую переменную (dummy_{1297}), которая в декабре 1997 года равна единице, а в остальные месяцы равна нулю.

Как и для налога на прибыль, основное внимание обратим на динамику базы НДС и установленные законом сроки уплаты.

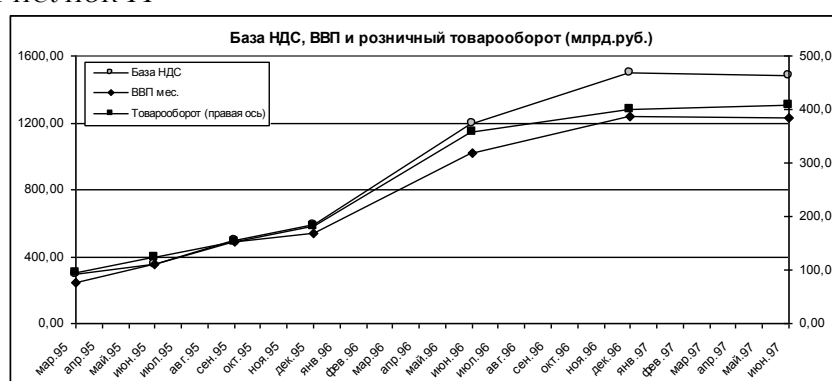
Для приближенного вычисления базы налога на добавленную стоимость рассмотрим расходную часть системы национальных счетов. Валовой внутренний продукт (GDP) по расходам состоит из конечного потребления домашних хозяйств (C), валовых инвестиций (I), конечных государственных расходов на товары и услуги (G_c) и сальдо по счету текущих операций платежного баланса, которое можно представить в виде разницы между экспортом и импортом товаров и услуг ($eX-iM$): $GDP = C + I + G_c + (eX-iM)$.

В случае, когда инвестиционные расходы не подлежат обложению, из добавленной стоимости, помимо государственных расходов на заработную плату, должны быть исключены расходы капитального характера. Поскольку НДС в России взимается по принципу страны назначения, то есть импортируемые товары и услуги, входящие в конечное потребление, подлежат обложению налогом, а экспортируемые – не подлежат, то база налога на добавленную стоимость может быть представлена следующим образом: $Base = C + G_c - G_w$. Выражая сумму конечного потребления домашних хозяйств и государственных расходов из ВВП по расходам, получаем: $Base = GDP - I - (eX-iM) - G_w$, где G_w – государственные расходы на заработную плату.

Статистика по базе НДС собирается только с 1995 года поквартально, поэтому для расчетов на месячных данных предлагается использовать ВВП в качестве оценки базы налога. Для более точной оценки нужно также вычесть государственные

расходы на заработную плату, валовые инвестиции и чистый экспорт. Статистика по первым двум показателям недоступна⁷⁶. Вычет чистого экспорта в качестве возможной корректировки будет проверен ниже. Однако, сначала, в качестве базового показателя базы налога будем использовать ВВП без корректировок. На рис. 11 представлен ВВП и база налога на добавленную стоимость, которые имеют сходную динамику.

Рисунок 11

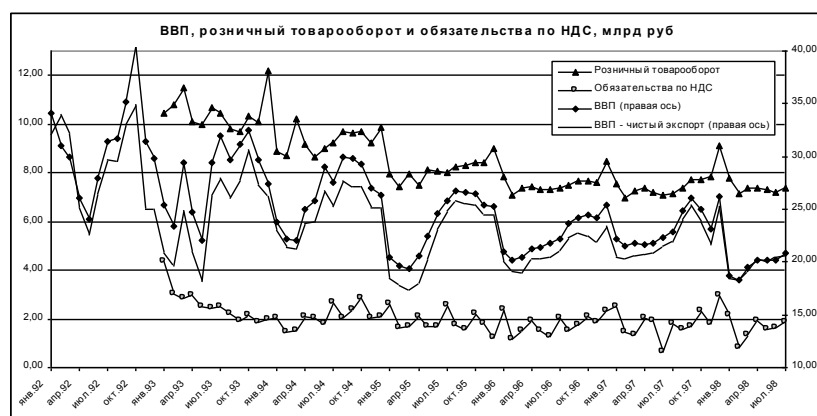


Кроме того, в качестве оценки базы можно использовать величину розничного товарооборота. С помощью такого приближения учитывается зачет суммы налога по инвестициям и экспорту, а также обложение импорта. Однако исследование временного ряда товарооборота показывает наличие сезонности, например, резких пиков в декабре, обусловленных динамикой потребительского спроса, серьезными экспертными дооценками данного показателя, осуществляемыми Госкомстатом, поэтому использование соответствующей ста-

⁷⁶ Статистические данные не позволяют выделить данные по государственным расходам на заработную плату, соответствующий показатель неявно включается в конечное потребление домашних хозяйств.

тики при эконометрическом анализе представляется некорректным.

РИСУНОК 12



Сезонные изменения обязательств по налогу на добавленную стоимость наряду с сезонностью изменения базы налога зависят от суммы ежемесячного платежа и связаны с установленными сроками уплаты налога в бюджет в случае превышения суммы над НДС, начисленным по реализации. Соответствующие сроки уплаты :

- Субъекты малого предпринимательства - ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, независимо от размера среднемесячного платежа;
- Предприятия связи – ежемесячно, исходя из фактических оборотов за предыдущий месяц, авансовый взнос за первую половину – 25-го числа, за вторую – 10-го числа следующего месяца;
- Предприятия МПС – до 25-го числа следующего за отчетным месяца в зависимости от среднемесячного платежа НДС;

- Вновь созданные организации, не являвшиеся ранее плательщиками, – через 3 месяца со дня начала деятельности переходят на общий режим уплаты НДС;
- Остальные налогоплательщики:
 - с ежемесячными выплатами до 3 тыс. руб. – ежеквартально, исходя из фактических оборотов, в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
 - с ежемесячными выплатами от 3 до 10 тыс. руб. – ежемесячно, исходя из фактических оборотов, в срок не позднее 2-го числа месяца, следующего за отчетным;
 - с ежемесячными выплатами более 10 тыс. руб. – еженедекадно 15, 25 и 5-го числа в размере 1/3 суммы НДС, причитающейся к уплате по последнему расчету с перерасчетом по сроку 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

Таким образом, для вычисления базы обязательств, возникших в данном периоде, необходимо учитывать часть обязательств по базе текущего периода и часть обязательств, относящихся к прошлому периоду (для крупных плательщиков эта часть составляет примерно 1/3). Субъекты малого предпринимательства, а также плательщики с небольшими ежемесячными выплатами налога (до 3 тыс. руб.) обязаны уплачивать НДС ежеквартально. НДС при этом рассчитывается и уплачивается исходя из номинальных величин, и соответственно, вследствие обесценения в результате инфляции, плательщику выгодно уплачивать НДС непосредственно перед окончанием разрешенного срока уплаты, но не позднее, так как далее начисля-

ются пени по значительной ставке⁷⁷. Поскольку платеж производится не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, то соответствующие обязательства должны входить в обязательства по НДС в бюджет в первом месяце следующего квартала.

Используя ВВП в качестве оценки базы и исходя из приведенных соображений, при статистическом анализе влияния динамики базы налогообложения представляется логичным включать в число объясняющих переменных ВВП; ВВП с лагом 1; ВВП за предыдущие три месяца (только в первый месяц квартала, то есть в срок уплаты квартального платежа). Анализ показывает, что поскольку переменные ВВП и ВВП с лагом 1 мультиколлинеарны (коэффициент корреляции между реальными величинами около 0,8), то есть их нельзя одновременно включать в уравнение. Так как большая часть обязательств к уплате возникает в текущем периоде, то более целесообразным является включение в число объясняющих переменных ВВП без лага.

Для статистической проверки указанных зависимостей будем использовать данные на период с января 1994 по июль 1998. В отличие от 1992-1993 гг. в указанном периоде наблюдались невысокие темпы инфляции (в среднем 4,4% в месяц), происходило снижение темпов роста курса доллара. Кроме того, мы не включаем кризисный период, начиная с августа 1998. На начальном этапе мы моделируем обязательства по уплате налога на добавленную стоимость только от динамики базы налога.

⁷⁷ Ставка пеней с начала 1994 года составляла 0,7% в день (реальная ставка с 1994 года положительна – см. рис. 9), потом в мае 1996 года была снижена до 0,3% в день, с 1997 года ставка пени рассчитывалась как 1/300 от ставки рефинансирования в день.

Зависимость уровня поступлений от ставки налога на добавленную стоимость статистически выявить не удалось, хотя, как видно из рис. 10, тренд налоговых обязательств в некоторой мере отражает изменения ставки НДС. Для выявления зависимости обязательств по НДС от ставки мы использовали следующие подходы:

1. Линейная регрессия обязательств по НДС от уровня основной ставки, установленной законодательством.
2. Использование фиктивных переменных, каждая из которых отвечает периоду действия некоторой ставки, то есть на протяжении периода равна ставке, а в остальные месяцы равна нулю, с построением регрессии от этих переменных, исключив при этом из модели константу. Соответствующие коэффициенты будут отражать размер базы, которая должна обеспечивать такой же объем поступлений при отсутствии льгот.
3. Обязательства по налогу в идеальном случае равны произведению базы налога на ставку. Используя этот факт, мы проводили оценки линейных регрессий в логарифмах от базы налога и константы на периодах действия разных ставок. Константа в уравнении регрессии, будучи значимой, должна соответствовать логарифму действующей ставки, а так как предполагается пропорциональная зависимость обязательств по уплате от базы налога, то коэффициент при логарифме базы должен соответствовать предположению о линейности, то есть принимать значение около единицы (так как в мультипликативной форме – это степень, в которую возводится база).
4. Умножение базы на изменяющуюся ставку – если исследовать зависимость обязательств не просто от базы в линейной модели, а от произведения базы на ставку, то зависи-

мость обязательств к уплате от базы налога должна при этом улучшаться.

Последний подход заслуживает наибольшего внимания, так как это предположение – умножение базы на ставку – позволяет получить наилучшие результаты. При проверке первых двух вариантов не удалось получить значимой взаимосвязи обязательств от ставки. Неудовлетворительные оценки уравнений со «ступенчатыми» переменными получаются, видимо, из-за того, что значительная необъясненная дисперсия обязательств не позволяет статистически значимо выделить изменение уровня поступлений при изменении ставки, хотя колебания тренда обязательств и ставки близки, как видно из рис. 10. Также следует отметить, что основные изменения ставки налога приходятся на 1992-1994 гг., то есть на переходный период после либерализации цен, характеризующийся многими изменениями в налоговом законодательстве, а также значительными темпами инфляции, искажающими зависимость между ставкой и налоговыми поступлениями. Основной период, на котором проводились эконометрические оценки (январь 1994 – июль 1998 гг.), не характеризуется такими колебаниями налоговых обязательств, в это же время ставка налога менялась незначительно (1994-1995 год – был введен спецналог с базы НДС, взимавшийся сначала по ставке 3%, а затем 1.5%).

При использовании третьего подхода коэффициенты в уравнении зависимости обязательств по уплате НДС от ВВП и ставки налога значимо отличаются от нуля, но данный подход предполагает нелинейную зависимость, а квартальные платежи НДС представляют собой дополнительные суммы налога, которые должны вноситься согласно срокам уплаты, поэтому для их описания предпочтительнее использовать линейную модель.

Для того чтобы учесть изменения ставки налога и одновременно сохранить сопоставимость эффективной ставки (коэффициента при базе налога в уравнении) с фактическими значениями обязательств по уплате налога в % ВВП, мы умножали базу налога (ВВП) на отношение ставки налога в текущем месяце к 20%. Это отношение равно единице в 1993 и в 1996-1998 гг., в период действия ставки 28% (1992 год), а также в период введения спецналога (1994-1995 гг., снижение ставки с 3% до 1,5% с апреля 1995 года) это отношение больше единицы, то есть отражает повышение уровня обязательств, как следствие увеличения ставки.

Для того чтобы не усложнять интерпретацию уравнений при использовании расширенного набора объясняющих факторов, подобная корректировка была проведена для исследования зависимости только от ВВП. В случае добавления в уравнения дополнительных переменных, таких как индекс цен, доля M_0 в M_2 , взаимные задолженности и т.д., корректировка не проводилась, что главным образом объясняется тем, что мы используем не базу налога в уравнении, а ВВП в качестве ее оценки.

Все номинальные величины пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 года с помощью индекса потребительских цен. В случае наличия автокорреляции остатков проводилась корректировка по методике Прайса-Уинстена, статистики уравнений приводятся после устранения автокорреляции остатков, для справки приводится статистика Дарбина-Уотсона первоначального уравнения.

Используемые для расчетов переменные:

Z_t – реальные обязательства по уплате налога на добавленную стоимость в месяце t .

τ_t – основная действующая ставка налога на добавленную стоимость в месяце t .

Оценки базы налога:

Y_t – реальный месячный ВВП – оценка базы налога на добавленную стоимость.

$$X_t = \frac{\tau_t}{20\%} Y_t - \text{скорректированная на ставку оценка базы налога}^{78}.$$

$$X_t^* = \frac{\tau_t}{20\%} [Y_t - (eX - iM)] - \text{скорректированная на ставку оценка базы нало-}$$

га – ВВП за вычетом чистого экспорта.

$Y_{\tau(t-3, t-2, t-1)}$, $X_{\tau(t-3, t-2, t-1)}$, $X_{\tau(t-3, t-2, t-1)}^*$ – суммарные реальные оценки базы налога на добавленную стоимость за предыдущие три месяца.

dum^{KB}_t – фиктивная переменная для учета квартальных платежей, она равна единице в первом месяце квартала и нулю в остальные – именно на этот месяц приходится срок уплаты НДС за предыдущий квартал; умножение этой переменной на суммарную оценку базы дает квартальное дополнение к ежемесячной базе НДС в срок уплаты платежа за квартал.

dummy_{0697} – переменная для корректировки выброса, равна 1 в июне 1997 и 0 в остальные месяцы

dummy_{1297} – переменная, равная 1 в декабре 1997 и 0 в остальные месяцы – используется для описания пика налоговых поступлений в результате проведенного зачета задолженности по налогам и расходов бюджета.

УРАВНЕНИЕ 7*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = 0,238 + 0,060 \cdot Y_t + 0,009 \cdot Y_{\tau(t-3, t-2, t-1)} \cdot \text{dum}^{\text{KB}}_t - 0,916 \cdot \text{dummy}_{0697} + 1,084 \cdot \text{dummy}_{1297}$$

(0,741) (4,425) (9,302) (-3,780) (4,384)

R-squared	0,748	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,722	корректировки :	1,594

При включении в уравнение (7) вместо ВВП текущего периода ВВП с лагом 1, он также оказывается значимым.

УРАВНЕНИЕ 8*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

⁷⁸ Доступная статистика не позволяет провести разделение оценки базы налога на товары, которые облагаются по различным ставкам, поэтому для корректировки использовалась основная ставка НДС 20%.

$$Z_t = 0,541 + 0,050 \cdot X_t + 0,009 \cdot X_{\tau(t-3, t-2, t-1)} \cdot dum_t^{KB} - 0,920 \cdot dummy_{0697} + 1,075 \cdot dummy_{1297}$$

(1,112) (2,285) (9,713) (-3,807) (4,076)

R-squared	0,740	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,713	корректировки :	1,690

УРАВНЕНИЕ 9*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = 0,687 + 0,041 \cdot X_t^* + 0,009 \cdot X_{\tau(t-3, t-2, t-1)}^* \cdot dum_t^{KB} - 0,913 \cdot dummy_{0697} + 1,167 \cdot dummy_{1297}$$

(2,525) (3,585) (9,044) (-3,653) (4,625)

R-squared	0,731	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,704	корректировки:	1,523

Некоторое ухудшение оценок уравнения (DW, R^2 после устранения автокорреляции остатков) при вычитании чистого экспорта объясняется рядом причин. Во-первых, возмещение НДС по экспорту осуществляется по ставке 20%⁷⁹, а эффективная ставка обложения импорта ниже, так как в нем значительную часть составляют продовольственные товары, облагаемые по льготной ставке, поэтому составляющие импорта имеют различный налоговый статус. Это означает, что необходимо вычитать не чистый экспорт, а разность экспорта и импорта с некоторым весом, причем весовой коэффициент нельзя точно оценить по статистике. Помимо этого, статистика

⁷⁹ Зачет возмещения НДС по экспорту может проводиться при возникновении обязательств только по НДС, то есть, если экспортирующее предприятие реализует продукцию также и внутри страны, то оно может произвести зачет по налогу на добавленную стоимость при производстве своей продукции в счет возмещения экспорта. В том случае, когда такой зачет невозможен, то есть МНС должно возмещать значительные суммы, на практике, в силу постоянно напряженной финансовой ситуации, возникает задолженность перед предприятиями-экспортерами.

по импорту подвергается дооценке в размере примерно 10-20%. В силу описанных причин вычет чистого экспорта, формально приводящий к более точной оценке базы НДС, фактически может и не дать улучшения результатов.

Аналогично налогу на прибыль инфляция воздействует на объем реальных поступлений НДС двумя путями: во-первых, происходит обесценение вычитаемого из налогооблагаемой базы кредита по НДС, предоставляемого в размере налога, уплаченного за приобретенные налогоплательщиком товары и услуги, используемые в производстве, вследствие чего должны увеличиваться поступления НДС; во-вторых, имеет место обесценение налога из-за существования лага между возникновением налоговых обязательств плательщика (осуществлением хозяйственных операций) и поступлением налога в бюджет, происходит обесценение дебиторской задолженности – эти причины вызывают отрицательную зависимость от темпов инфляции. Интегральный эффект от воздействия инфляции зависит от того, какой эффект будет проявляться в большей степени.

Качественный анализ показывает, что в 1992 году уменьшение величины НДС, связанное с обесценением средств за время перечисления их в бюджет, должно было превышать эффект от увеличения величины НДС в результате повышения базы налога, которое было вызвано обесценением вычетов. Это объясняется существованием весьма больших лагов между хозяйственными операциями, приводящими к возникновению у плательщиков налоговых обязательств и формирующими ВВП, и перечислением налога в бюджет.

В 1992 году были предприняты серьезные усилия по совершенствованию техники взимания налога, направленные на сокращение отмеченных лагов. Это было достигнуто, в частности, за счет введения порядка уплаты в бюджет НДС, осу-

существляемого без учета кредита по НДС по приобретенным ресурсам, с последующим перерасчетом один раз в квартал, а также за счет дифференциации частоты уплаты для плательщиков с различной величиной налогооблагаемого оборота. В результате отрицательное влияние инфляции на поступления и обязательства по налогу на добавленную стоимость должно было снизиться. Тем не менее нам представляется затруднительным выявление воздействия инфляции на поступления НДС на периоде времени, включающем 1992 и 1993 гг., так как основное влияние на объемы поступлений и обязательств в этот период оказывал процесс адаптации предприятий к новому налогу и изменения техники его взимания, ликвидировавшие наиболее заметные пробелы нормативной базы.

Существовавший в 1993 - 1994 годах порядок возмещения уплаченного НДС только по мере списания оборотных средств на производство, приводил к усилению данной тенденции, что особенно заметно проявлялось для предприятий с длительным циклом производства. Аналогично, длительный процесс кредитования по налогу на добавленную стоимость при инвестициях в основные средства и нематериальные активы в условиях инфляции являлся фактором, завышающим эффективную ставку налога особенно для капиталоемких предприятий, осуществляющих программы развития производства. В результате в 1993 году направление влияния инфляции на поступления налога вероятнее всего должно было измениться с отрицательного на положительное. Статистический анализ хотя и не привел к однозначным результатам, тем не менее позволил получить результаты, подтверждающие некоторые из высказанных соображений.

Ежемесячная статистика недоимки по налогу на добавленную стоимость в 1992 г. не собиралась, поэтому оценки для 1992-1993 годов проводились для реальных поступлений нало-

га, а не для обязательств. При исследовании на временном интервале с января 1992 по декабрь 1993 влияния реального ВВП и месячного темпа инфляции на поступления НДС мы получили отрицательную зависимость от инфляции. В этом уравнении имеет место автокорреляция остатков, после устранения которой по методу Прайса – Уинстена, P-value для соответствующего коэффициента получается равным 0.68, то есть на 5% уровне не отвергается гипотеза о значимом отличии коэффициента от нуля при месячном темпе инфляции.

К 1994 году в результате изменения практики взимания налога уменьшилось отрицательное воздействие инфляции на налоговые поступления. В то же время положительный характер воздействия инфляции на поступления НДС был вызван, как отмечалось, обесценением кредита по НДС, предоставляемого по приобретаемым товарам текущего и капитального потребления. Эти обстоятельства объясняют положительный характер взаимосвязи между инфляцией и обязательствами по налогу, начиная с 1994 года.

Для проверки статистической зависимости обязательств по налогу на добавленную стоимость и инфляцией мы использовали уравнение (7) с добавлением в него месячного темпа инфляции.

УРАВНЕНИЕ 8

CPI_t – месячный темп прироста индекс потребительских цен за месяц t .

Количество наблюдений : 43 (1995/01 – 1998/07)

$$Z_t = 0,398 + 0,048 \cdot Y_t + 0,009 \cdot Y_{t(t-3, t-2, t-1)} \cdot dum^{KB}_t + 2,893 \cdot CPI_t -$$

$$\begin{matrix} (1,113) & (3,105) & (7,748) & (2,826) \\ -0,857 \cdot dummy_{0697} + 1,255 \cdot dummy_{1297} \\ (-3,575) & (5,106) \end{matrix}$$

R-squared	0,771	F-статистика	24,977
Adjusted R-squared	0,741	Стат. Дарбина – Уотсона	1,872

Эластичность обязательств по темпу инфляции: 0,046

В соответствии с тем, что обсуждалось для налога на прибыль, доля наличных денег может служить индикатором масштабов операций, совершаемых в теневом секторе экономики и неучитываемых в бухгалтерском учете. Тем самым, этот показатель может рассматриваться как показатель динамики процессов уклонения от уплаты налогов. При этом, если в уравнении регрессии обязательств от базы налога соответствующий коэффициент отражает размер эффективной ставки, то при добавлении в уравнение объясняющей переменной - доли M_0 в M_2 , коэффициент при базе отражает размер потенциальной эффективной ставки в отсутствие уклонения от уплаты. Соответственно, представляется логичным проверить изменение зависимости обязательств по налогу от доли наличных денег на разных периодах (аналогично сказанному для налога на прибыль, здесь мы предполагаем, что неучитываемые операции с использованием наличных денег незначительно влияют на статистику ВВП, так как имеют место экспертные досчеты Госкомстата).

Для проверки статистической зависимости обязательств по налогу на добавленную стоимость от доли наличных денег в экономике мы использовали уравнение, аналогичное (7), с добавлением в него соответствующей объясняющей переменной, помимо этого мы проверили аналогичное уравнение в более ранний период : 1993/06-1996/06.

$(M_0/M_2)_t$ – доля M_0 в M_2 в период t .

УРАВНЕНИЕ 9

Количество наблюдений: 37 (1993/06 – 1996/06)

$$Z_t = 1,647 + 0,058 \cdot Y_t + 0,009 \cdot Y_{\tau(t-3, t-2, t-1)} \cdot dum_t^{KB} - 3,597 \cdot (M_0/M_2)_t$$

(2,805) (4,916) (6,454) (-2,135)

R-squared	0,668	F-статистика	22,097
Adjusted R-squared	0,637	Стат. Дарбина - Уотсона	1,709

Эластичность обязательств по доле наличных денег : -0,683

УРАВНЕНИЕ 10

Количество наблюдений : 42 (1995/02 – 1998/07)

$$Z_t = 1,601 + 0,071 \cdot Y_t + 0,009 \cdot Y_{t(t-3, t-2, t-1)} \cdot dum^{KB}_t - 4,617 \cdot (M_0/M_2)_t - 0,790 \cdot dummy_{0697} + 1,083 \cdot dummy_{1297}$$

(2,319) (3,705)
(7,490)
(-1,929)

(-3,232)
(4,306)

R-squared	0,764	F-статистика	23,278
Adjusted R-squared	0,731	Стат. Дарбина - Уотсона	1,995

Эластичность обязательств по доле наличных денег : -0,899

Если предположить, что при отсутствии уклонения обязательства по НДС не зависят от того, какую долю в денежном агрегате M_2 составляют наличные деньги, то в случае, когда уклонение имеет место, включение в уравнение этой переменной (при которой получается отрицательный коэффициент) приводит к увеличению коэффициента при переменной, характеризующей базу налога. При этом, соотношение оцененного (7,1% ВВП) коэффициента при базе налога с включенной переменной – долей наличных денег, и без нее (6,0% ВВП), отражает размеры уклонения.

Оценки зависимости от доли M_0 в M_2 , проведенные для различных периодов, подтверждают тезис о том, что в процессе адаптации к новому налогу, а также развития финансовых операций различного рода, возможно происходит обучение управленческого персонала «технике» уклонения от налога с использованием наличного оборота (увеличивается эластичность обязательств по НДС по доле наличных денег в целом по экономике).

Так как обязательства по налогу на добавленную стоимость при учете кассовым методом возникают в момент оплаты, то на величину обязательств могут оказывать влияние взаимные неплатежи между предприятиями. При прочих равных условиях (неизменных темпах роста цен, постоянной базе)

рост неплатежей при существующей системе учета приводит к сокращению числа завершенных (оплаченных) операций, то есть к снижению обязательств, причитающихся к уплате налога на добавленную стоимость. С другой стороны, входящий в платеж НДС нельзя до момента оплаты вычитать из суммы налога, начисляемого по результатам реализации, что приводит к увеличению обязательств по налогу на добавленную стоимость на ту же сумму. Таким образом, изменение взаимной задолженности между предприятиями не должно влиять на обязательства по НДС, что согласуется с эконометрическими оценками – коэффициент при реальном приросте задолженности покупателей (поставщикам) оказывается незначимым на 5% уровне значимости – см. приложение 1.

В том случае, если в результате взаимозачета налоговых обязательств и расходов бюджета происходит увеличение поступлений только за счет снижения недоимки, то на величине обязательств к уплате в данном месяце это практически не сказывается (как, например, для налога на прибыль в декабре 1996 и в декабре 1997 гг.). Если же наряду с зачетом недоимки по налогу происходит сокращение взаимной задолженности, то при учете кассовым методом при погашении задолженности возникают дополнительные обязательства по уплате как налога на добавленную стоимость, так и налога на прибыль. Постоянное снижение базы налога на прибыль, наличие значительного количества убыточных предприятий⁸⁰ приводят к тому, что для налога на прибыль не наблюдается пика обязательств в месяцы проведения взаимозачета. Обязательства по налогу на добавленную стоимость все равно возникают, если предприятие, даже убыточное, ведет какую-либо реализационную дея-

⁸⁰ Доля убыточных предприятий по промышленности в декабре 1996 и декабре 1997 составила, соответственно, 43% и 47%.

тельность. Поэтому, в случае сокращения взаимной задолженности, могут наблюдаться пики обязательств по налогу, что действительно имело место в декабре 1997 года.

В отличие от налога на прибыль, при исследовании обязательств по уплате НДС коэффициент при доле убыточных предприятий незначимо отличается от нуля (см. приложение 1). Это может быть объяснено преимуществами техники взимания налога на добавленную стоимость по отношению к такому виду уклонению.

1.4. Подоходный налог с физических лиц. База подоходного налога – заработная плата или денежные доходы населения. Уклонение от уплаты подоходного налога

Подоходный налог в рассматриваемый период составлял от 8,9% в 1992 до 13,1% - в 1997 году от общей суммы налоговых поступлений.

Как для налога на прибыль и НДС ключевым фактором, определяющим динамику поступлений подоходного налога, является база налога. Имеющаяся статистика позволяет использовать для оценки базы подоходного налога начисленную заработную плату, выплаченную заработную плату и денежные доходы населения за вычетом обязательных платежей.

Начисленный месячный фонд заработной платы можно вычислить как произведение среднемесячной начисленной заработной платы на численность занятого в экономике населения. В эту величину не включаются социальные пособия, получаемые работающими из государственных и негосударственных внебюджетных фондов. Выплаченная заработная плата оценивается исходя из начисленного месячного фонда заработной платы и прироста задолженности по заработной плате в данном месяце. Суммарные денежные доходы

населения определяются как произведение средних денежных доходов на общую численность населения.

РИСУНОК 13



На начальном этапе важно понять, какой из этих показателей наиболее тесно связан с поступлениями налога. В первые пореформенные годы заработная плата составляла 80-90% доходов населения, в результате чего динамика заработной платы и денежных доходов должна одинаково хорошо описывать изменения поступлений подоходного налога. В 1994-1995 годах ситуация изменилась: заработная плата составляла около половины денежных доходов населения. В такой ситуации, по нашему мнению, именно заработная плата в этот период должна лучше описывать динамику подоходного налога. Это можно объяснить высокой собираемостью налога с заработной платы и низким уровнем эффективного обложения доходов, не носящих характера заработной платы, среди которых доходы от собственности (в основном процентный доход и дивиденды), доходы от предпринимательской деятельности⁸¹.

⁸¹ В денежные доходы также входят пенсии, пособия и стипендии, не облагаемые подоходным налогом.

Рисунок 14



Недоимку в данном случае можно интерпретировать как отклонение обязательств от поступлений (см. рис. 13). Легко заметить, что недоимка по подоходному налогу практически отсутствует, что связано с установленным порядком выплаты заработной платы. Небольшие отклонения приходятся лишь в последние годы на июль. Последний срок уплаты подоходного налога по декларации приходится на июль месяц, поэтому возникновение недоимки в июле объясняется именно просроченными платежами по декларациям. Но даже в эти периоды недоимка составляет малую часть (1,5% и 4,5% в июле 1996 г. и 1997 г., соответственно) от общей суммы поступлений, поэтому, в отличие от налога на прибыль и НДС, мы не будем учитывать величину недоимки путем перехода к обязательствам по налогу, тем более что статистика поступлений несколько шире, чем статистика по недоимке, а соответственно и обязательствам.

Подоходный налог начисляется по прогрессивной шкале, причем размер ежемесячной выплаты определяется как разность между налогом на доход с начала года и уплаченной

суммой налога. Поэтому при увеличении накопленного с января дохода к концу года все большее количество плательщиков переходит в более высокие доходные группы, причем этот процесс происходит нелинейно – быстрее к концу года. В связи с этим предлагается дополнительно в уравнение регрессии для учета повышающейся эффективной ставки в течение года включать специальную пилообразную фиктивную переменную, квадратично растущую от нуля в январе до 1 в декабре каждого года.

Гипотезы, касающиеся наилучшей оценки базы подоходного налога, можно проверить исследованием уравнений вида⁸²:

$$Z_t = a_0 + X_t(a_1 + a_2 \cdot \text{dum}_S) + \varepsilon_t$$

Z_t – поступления подоходного налога.

X_t – оценка базы подоходного налога – начисленная заработная плата, денежные доходы или выплаченная заработная плата.

dum_S – специальная фиктивная переменная, упомянутая выше – перераспределение платежей в течение года, связанное с переходом в более высокие доходные группы.

Подоходный налог уплачивается в момент выплаты заработной платы, поэтому результаты с использованием выплаченной заработной платы должны быть лучше, если ее использовать вместо начисленной заработной платы. Выплаченная заработная плата оценивается как разность начисленного фонда заработной платы и прироста задолженности по выплате – при таком рассмотрении мы учитываем только влияние задолженности на поступления подоходного налога через непосредственное сокращение фактической базы налога. Нельзя также исключить влияние задолженности по выплате заработной платы, как косвенной характеристики платежного кризиса. Увеличение задолженности по заработной плате может наблюдаться одновременно с увеличением неплатежей между

⁸² Уравнение регрессии – то же самое, только с раскрытыми скобками.

предприятиями, что приводит к снижению эффективности деятельности предприятий и сокращению доходов физических лиц. Поэтому имеет смысл оценить уравнение с начисленной заработной платой, добавив объясняющую переменную – реальный прирост задолженности по заработной плате⁸³. Ожидаемая зависимость предполагается отрицательной, так как рост неплатежей вызывает сокращение поступлений или через непосредственное сокращение базы налога вследствие снижения эффективности деятельности, или через увеличение задолженности предприятий по отношению к своим работникам, что также сокращает базу налога.

Используемые для расчетов переменные :

Z_t – реальные поступления подоходного налога в месяце t (пересчитанные к ценам на конец декабря 1993 года с помощью индекса потребительских цен).

Оценки базы:

$X^{(1)}_t$ – реальная начисленная заработная плата.

$X^{(2)}_t$ – реальная начисленная заработная плата минус прирост реальной задолженности по заработной плате в данном месяце (оценка выплаченной заработной платы).

$X^{(3)}_t$ – реальные денежные доходы населения.

$(\Delta A)_t$ – прирост реальной задолженности по заработной плате.

dum_s – специальная фиктивная переменная, в месяце s с начала года равная $(s-1)^2/11^2$, s меняется от 1 до 12.

УРАВНЕНИЕ 14*

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,116 + 0,098 \cdot X^{(1)}_t + 0,036 \cdot dum_s \cdot X^{(1)}_t$$

⁸³ При этом теряется одна степень свободы, поскольку формально мы добавляем в уравнение еще одну переменную, но для 55 наблюдений (01/1994-07/1998) мы не будем считать, что это может отрицательно повлиять на оценки уравнений при таком количестве наблюдений.

(-1,157) (6,198) (6,277)

R-squared	0,733	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,717	корректировки :	1,545

*УРАВНЕНИЕ 15**

Количество наблюдений : 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,113 + 0,103 \cdot X_t^{(2)} + 0,028 \cdot dum_S \cdot X_t^{(2)}$$

(-1,629) (9,031) (6,155)

R-squared	0,823	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,813	корректировки :	1,622

*УРАВНЕНИЕ 16**

Количество наблюдений : 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,425 + 0,072 \cdot X_t^{(3)} + 0,006 \cdot dum_S \cdot X_t^{(3)}$$

(-3,844) (8,419) (2,096)

R-squared	0,817	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,806	корректировки :	1,303

УРАВНЕНИЕ 17

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,016 + 0,091 \cdot X_t^{(1)} + 0,023 \cdot dum_S \cdot X_t^{(1)} - 0,217 \cdot (\Delta A)_t$$

(-0,251) (9,554) (5,681) (6,402)

R-squared	0,857	F-статистика	101,694
Adjusted R-squared	0,848	Стат. Дарбина – Уотсона	1,839

Эластичность поступлений по приросту задолженности : -0,041

Поскольку статистики уравнений, описывающих поступления подоходного налога от различных оценок базы, близки, было также проведено исследование на двух пересекающихся периодах 1) январь 1993 - декабрь 1996 гг. и 2) июль 1996 – июль 1998 гг. Результаты расчетов после устранения автокор-

реляции остатков по методике Прайса - Уинстена приведены в таблице 3.

Таблица 3

	Поступления подоходного налога	Поступления подоходного налога	Поступления подоходного налога	Поступления подоходного налога
Период оценок	01/93 - 12/96	01/93 - 12/96	07/96 - 07/98	07/96 - 07/98
Количество наблюдений	48	48	25	25
Константа	-0,008 (-0,101)	-0,038 (-0,292)	-0,650 (-3,404)	-0,596 (-2,595)
Выплаченная заработная плата	0,087 (7,036)		0,190 (5,939)	
то же, с учетом повышения доходной группы	0,022 (4,706)		0,017 (2,140)	
Денежные доходы населения		0,047 (4,721)		0,086 (4,666)
то же, с учетом повышения доходной группы		0,008 (2,247)		0,007 (1,307)
R2	0,873	0,762	0,860	0,815
R2 adjusted	0,862	0,745	0,840	0,789

Построенные модели показывают, что в 1993-1996 гг. не денежные доходы населения, а выплаченная заработная плата служили лучшей оценкой базы подоходного налога. Это подтверждает несправедливость обложения дохода: основными плательщиками подоходного налога являются те, кто получает заработную плату и для которых вероятность уклонения от уплаты налога мала. Лица же с высокими доходами используют целый ряд возможностей для уклонения, например, трансформацию заработной платы в проценты и страховые выплаты и др. При использовании данных за последние годы ситуация несколько меняется: заработная плата лишь незначительно лучше объясняет динамику поступлений подоходного налога.

Это означает, что обложение ранее не облагавшихся форм дохода приводит к применению иных схем уклонения, при которых получаемые средства не учитываются в статистике по денежным доходам.

Оценку влияния платежей между предприятиями на величину поступлений подоходного налога можно также провести, применяя в уравнении регрессии в качестве объясняющей переменной реальный прирост просроченной задолженности покупателей. Используя прирост задолженности вместе с базой налога, мы хотим проверить, насколько изменение задолженности между предприятиями влияет на поступления налога при заданной базе налогообложения. Иными словами выяснить зависимость между налоговой дисциплиной и состоянием платежной системы (предположение о том, что прирост просроченной задолженности покупателей не влияет на заработную плату в данном случае допустимо – в парной регрессии не отвергается гипотеза о равенстве коэффициента нулю).

УРАВНЕНИЕ 18*

$(\Delta Bx)_t$ – прирост реальной просроченной задолженности покупателей за период t .

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,150 + 0,107 \cdot X_t^{(1)} + 0,033 \cdot dum_S \cdot X_t^{(1)} - 0,013 \cdot (\Delta Bx)_t$$

(-1,417) (6,266)
(5,235)
(-1,755)

R-squared	0,748	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,728	корректировки :	1,438

Эластичность поступлений по приросту задолженности: -0,030

В отличие от денежных доходов, в случае начисления заработной платы предприятия показывают возникновение обязательств по подоходному налогу на этапе получения средств для выплаты. Выплата вознаграждения за труд неучтенными наличными деньгами, под видом страховых и процентных до-

ходов является одной из форм уклонения от уплаты подоходного налога.

Аналогично налогу на прибыль и НДС можно предположить, что использование неучтенного наличного оборота для уклонения имеет место также и для подоходного налога. На базовом периоде оценок статистически эту зависимость проверить не удалось – при включении в уравнение (17) доли M_0 в M_2 соответствующий коэффициент незначимо отличается от нуля на 5% уровне значимости (см. приложение 1)⁸⁴.

В ситуации, когда целью предприятий не является исключительно максимизация прибыли, можно предположить, что производится выплата вознаграждения за труд в виде различного рода благ (питание, автотранспорт, жилье, отдых и др.), маскируемых под производственные издержки, что позволяет избежать уплаты подоходного налога. Для оценки такого рода уклонения будем использовать долю убыточных предприятий, предполагая, что уклонение при помощи переложения доходов физических лиц на издержки более характерно именно для убыточных предприятий.

$Unprf_t$ – доля убыточных предприятий в промышленности на конец периода t .

УРАВНЕНИЕ 19

Количество наблюдений : 43 (1995/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,545 + 0,217 \cdot X^{(1)}_t - 0,249 \cdot (\Delta A)_t - 0,538 \cdot Unprf_t$$

(-4,586)
(8,439)
(-6,997)
(-3,272)

R-squared	0,815	F-статистика	57,177
Adjusted R-squared	0,801	Стат. Дарбина – Уотсона	1,968

Эластичность поступлений по приросту задолженности: -0,063,

⁸⁴ Варьирование периода, на котором производятся оценки, позволяет получить отрицательный коэффициент при доле наличных денег, значимо отличающийся от нуля на 10%-ом уровне.

по доле убыточных предприятий: -0,318

При добавлении в уравнение (17) доли убыточных предприятий в промышленности, при этой переменной получается значимый отрицательный коэффициент. Это подтверждает сформулированный выше тезис.

1.5. Моделирование суммарных налоговых поступлений с учетом особенностей уплаты основных налогов. Интегральное влияние основных макроэкономических факторов

Анализ отдельных налогов выявил специфические особенности, связанные с техникой обложения, которые мы учитываем при изучении динамики суммарных налоговых поступлений.

- В качестве базы ежемесячных платежей всех налогов будем использовать реальный ВВП текущего месяца, то есть ВВП, пересчитанный на цены конца декабря 1993 года с помощью индекса потребительских цен. Соответствующий коэффициент в уравнении таким образом будет отражать эффективную ставку налогообложения по отношению к валовому внутреннему продукту. Эта ставка должна быть сопоставима с ежемесячным значением налоговых поступлений в процентах ВВП.
- Как и по основным налогам, для анализа будем использовать показатель обязательств по уплате налогов, рассчитываемый как сумма поступлений в данном месяце и прироста недоимки, при этом добавление прироста недоимки к налоговым поступлениям позволяет устранить текущее влияние недоимки на исследование зависимости от основных макроэкономических факторов.

РИСУНОК 15



- Налог на прибыль и НДС составляют более половины налоговых поступлений, поэтому пики перерасчета для налога на прибыль и расчета за квартал налога на добавленную стоимость заметно влияют на увеличение поступлений в соответствующие месяцы. Для учета этих особенностей будем включать в уравнения соответствующие квартальные переменные, введенные нами ранее.
- Интегральное влияние отдельных факторов будем исследовать, включая в уравнение дополнительно к базе налога различные макроэкономические факторы — темп инфляции, долю M_0 в M_2 , долю убыточных предприятий, дебиторскую задолженность, задолженность покупателей.

На протяжении изучаемого периода изменения тренда налоговых обязательств должны быть связаны либо с законодательной корректировкой налогооблагаемой базы или ставки налога, либо они могут объясняться изменениями макроэкономического характера. Изменение ставки или базы налога вследствие изменений законодательства носят фундаментальный характер и оказывает влияние на долгосрочную динамику

обязательств. Эти факторы были типичны для 1992-1993 гг., когда происходили наибольшие изменения в законодательстве по налогообложению.

В 1994-1995 гг. можно отметить повышение уровня налоговых обязательств (см. рис. 15). Основными причинами такого увеличения были повышение ставки налога на прибыль и введение спецналога, которые по времени совпадают с отмеченным изменением уровня. В дальнейшем произошло некоторое снижение ставок, что в совокупности с отмеченным нами ранее сокращением обязательств по налогу на прибыль, привело к сжатию общего уровня налоговых поступлений⁸⁵.

⁸⁵ В последние годы тренд носит колебательный характер, что связано с недостаточным количеством данных для корректного устранения сезонности. Особого значения этому не придавалось, поскольку в уравнениях регрессии трендовая составляющая не использовалась, а сезонность объяснялась содержательно, исходя из сроков уплаты основных налогов.

Рисунок 16



Период 1996-1998 гг. характеризуется относительной стабильностью трендов налоговых обязательств и налоговых поступлений.

Для объяснения динамики совокупных обязательств по уплате налогов будем использовать соответствующие переменные, введенные для основных налогов :

Переменные, используемые для расчетов:

Z_t – реальные суммарные обязательства по уплате налогов в месяце t (пересчет в постоянные цены конца декабря 1993 года с помощью индекса потребительских цен).

Y_t – реальный месячный ВВП.

$Y^{(3)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)}$ – реальная суммарная оценка базы налога на прибыль⁸⁶ за три месяца ($t-4, t-3, t-2$) – для оценки обязательств, возникающих в результате перерасчета налога на прибыль по фактическим результатам за первые три квартала.

⁸⁶ ВВП / (1+ставка НДС) – социальные платежи – вычет заработной платы.

dum^{I-III}_t – фиктивная переменная, равная единице в мае, августе и ноябре (срок перерасчета за первые три квартала), и нулю – в остальные месяцы.
 $Y^{(3)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)}$ – реальная суммарная оценка базы налога на прибыль⁸⁷ за три месяца (t-6, t-5, t-4) – для оценки обязательств, возникающих в результате перерасчета по налогу на прибыль за IV квартал.
 dum^{IV}_t – фиктивная переменная, равная единице в апреле (срок перерасчета за год), и нулю – в остальные месяцы.
 $dummy_{1297}$ – фиктивная переменная, равная 1 в декабре 1997 и 0 в остальные месяцы – используется для описания пика налоговых поступлений в результате проведенного зачета по задолженности налогов и расходов бюджета, что отразилось в возникновении дополнительных обязательств по НДС.
 $dummy_{0196}$ – фиктивная переменная, равная 1 в январе 1996 и 0 в остальные месяцы – эта переменная позволяет учесть неточность в статистике – до 1996 года доступна статистика по суммарной недоимке по всем налогам, а с 1996 года – статистика задолженности по налогам, которая равна сумме недоимки и отсроченных платежей. При переходе к обязательствам в указанном месяце возникает дополнительный прирост, который мы учитываем с помощью фиктивной переменной.

УРАВНЕНИЕ 20

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = -0,140 + 0,221 \cdot Y_t + 0,078 \cdot Y^{(3)}_{\Sigma(t-4, t-3, t-2)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,084 \cdot Y^{(3)}_{\Sigma(t-6, t-5, t-4)} \cdot dum^{IV}_t +$$

$$+ \begin{matrix} (-0,140) & (5,172) & (6,846) & (6,614) \\ 1,830 \cdot dummy_{0196} + 2,029 \cdot dummy_{1297} & (2,070) & (2,282) & \end{matrix}$$

R-squared	0,719	F-статистика	25,080
Adjusted R-squared	0,690	Стат. Дарбина – Уотсона	1,953

Для проверки гипотезы о влиянии изменения ставок налога на прибыль и НДС на налоговые поступления в уравнение дополнительно включались соответствующие независимые переменные, но по результатам оценок коэффициенты при этих

⁸⁷ То же.

переменных оказались незначимы, поэтому в дальнейших уравнениях эти переменные не использовались. Этот результат, скорее всего, объясняется тем, что вместе со снижением ставок происходило усиление налоговой дисциплины плательщиков. Также следует учесть, что в налоговые доходы консолидированного бюджета помимо НДС и налога на прибыль, входят также подоходный налог, акцизы, налоги на внешнюю торговлю, местные налоги и др.

При добавлении в уравнение (20) переменной, характеризующей квартальные платежи НДС, соответствующий коэффициент (см. приложение 1) оказывается незначимым. Объяснить это можно тем, что ежеквартально НДС платят предприятия с небольшими платежами этого налога, поэтому динамика остальных налогов не позволяет статистически выделить незначительные квартальные пики этих платежей.

Влияние остальных факторов будем оценивать, включая в это уравнение дополнительные объясняющие переменные :

CPI_t - месячный темп инфляции (индекса потребительских цен).

$rDoll_t$ – реальный курс доллара на конец периода t .

$(M_0/M_2)_t$ – доля M_0 в M_2 в период t .

$Unprf_t$ – доля убыточных предприятий в промышленности на конец периода t .

УРАВНЕНИЕ 21

Количество наблюдений : 42 (1995/02 – 1998/07)

$$Z_t = 1,096 + 0,143 \cdot Y_t + 0,097 \cdot Y_{\sum(t-4, t-3, t-2)}^{(3)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,092 \cdot Y_{\sum(t-6, t-5, t-4)}^{(3)} \cdot dum^{IV}_t + \\ (1,089) \quad (3,214) \quad (8,825) \quad (8,628) \\ + 9,104 \cdot CPI_t + 1,846 \cdot dummy_{0196} + 2,732 \cdot dummy_{1297} \\ (2,527) \quad (2,856) \quad (4,115)$$

R-squared	0,831	F-статистика	28,703
Adjusted R-squared	0,802	Стат. Дарбина – Уотсона	2,074

Эластичность обязательств по темпу инфляции : 0,042

УРАВНЕНИЕ 22*

Количество наблюдений: 42 (1995/02 – 1998/07)

$$Z_t = -0,846 + 0,162 \cdot Y_t + 0,097 \cdot Y_{\sum(t-4, t-3, t-2)}^{(3)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,097 \cdot Y_{\sum(t-6, t-5, t-4)}^{(3)} \cdot dum^{IV}_t +$$

(-0,945) (4,606) (8,911) (9,774)

$$+ 2,562 \cdot rDoll_t + 1,933 \cdot dummy_{0196} + 2,999 \cdot dummy_{1297}$$

(4,583) (3,352) (5,201)

R-squared	0,879	Стат. Дарбина – Уотсона до	
Adjusted R-squared	0,854	корректировки :	2,309

Эластичность обязательств по реальному курсу доллара : 0,314

Уравнения (21-22, см. также приложение 1), отражают зависимость налоговых обязательств от темпа инфляции и курса доллара со значимым положительным коэффициентом. Это говорит в пользу гипотезы, сформулированной для отдельных налогов⁸⁸. Следует отметить, что оценки с темпом инфляции, курсом доллара и долей наличных денег проводились на низкоинфляционном периоде – с февраля 1995 года. В случае значительных темпов инфляции (более 10%-15% в месяц), эффект обесценения платежей за время перечисления в бюджет должен оказывать доминирующее влияние, а значит можно предположить отрицательную зависимость налоговых обязательств от темпов инфляции, однако статистически ее проверить не удалось.

УРАВНЕНИЕ 23

Количество наблюдений: 42 (1995/02 – 1998/07)

$$Z_t = 5,160 + 0,220 \cdot Y_t + 0,098 \cdot Y_{\sum(t-4, t-3, t-2)}^{(3)} \cdot dum^{I-III}_t + 0,098 \cdot Y_{\sum(t-6, t-5, t-4)}^{(3)} \cdot dum^{IV}_t -$$

(2,786) (4,099) (8,919) (9,038)

$$- 15,852 \cdot (M_0/M_2)_t + 2,048 \cdot dummy_{0196} + 2,179 \cdot dummy_{1297}$$

⁸⁸ Для налога на прибыль – это обесценение затрат за время производства, для НДС – обесценение вычитаемого из налогооблагаемой базы кредита по НДС, предоставляемого в размере налога, уплаченного за приобретенные товары и услуги, - см. соответствующие разделы.

	(-2,501)	(3,176)	(3,188)
R-squared	0,831	F-статистика	28,596
Adjusted R-squared	0,802	Стат. Дарбина – Уотсона	1,900

Эластичность обязательств по доле наличных денег : -1,020

УРАВНЕНИЕ 24

Количество наблюдений: 55 (1994/01 – 1998/07)

$$Z_t = 1,700 + 0,178 \cdot Y_t + 0,078 \cdot Y_{\sum(t-4, t-3, t-2)}^{(3)} \cdot dum_t^{I-III} + 0,083 \cdot Y_{\sum(t-6, t-5, t-4)}^{(3)} \cdot dum_t^{IV} -$$

$$- 0,249 \cdot Unprf_t + 1,504 \cdot dummy_{0196} + 2,467 \cdot dummy_{1297} \\ (-1,985) \quad (1,720) \quad (2,768)$$

R-squared	0,740	F-статистика	22,811
Adjusted R-squared	0,708	Стат. Дарбина – Уотсона	2,165

Эластичность обязательств по доле убыточных предприятий : -0,135

Значимый отрицательный коэффициент при доле наличных денег в уравнении (23) отражает тот факт, что уклонение с использованием неучтенного наличного оборота, имеет место не только для налога на прибыль и НДС, но и для других налогов, составляющих суммарные налоговые доходы бюджета.

Увеличение доли убыточных предприятий, как уже отмечалось, характеризует общее снижение экономической активности, сокращение базы налога на прибыль. Значимость отрицательного коэффициента при доле убыточных предприятий при условии, что данный показатель отражает общую тенденцию к занижению прибыли, подтверждает предположение о том, что сложившаяся ситуация позволяет использовать этот способ для уклонения от налогов.

Значимой зависимости суммарных налоговых поступлений от дебиторской задолженности и задолженности покупателей обнаружить не удалось (результаты оценок приведены в приложении 1).

Рост просроченной дебиторской задолженности предприятий непосредственно сказывается на наличии средств у предприятия для уплаты налогов, что отражается в значительном объеме накопленной недоимки.

Проведем для реальной дебиторской задолженности и реальной недоимки тест на стационарность (нулевая гипотеза – есть единичный корень, то есть ряд является нестационарным).

ТАБЛИЦА 4

Тест на единичный корень ⁸⁹	ADF-статистика
5%-ый критический уровень отвержения гипотезы о наличии единичного корня	-3,492
Реальная просроченная дебиторская задолженность	-2,821
Реальная недоимка	-1,664

Тест Дикки-Фуллера для этих показателей не позволяет отвергнуть гипотезу о наличии единичного корня, поэтому для исследования зависимости между ними нужно либо переходить к приростам, либо исследовать соответствующие временные ряды на коинтеграцию. Мы использовали последний подход, поскольку зависимость между просроченной дебиторской задолженностью и недоимкой носит скорее характер не краткосрочных совместных колебаний, а долгосрочной общей тенденции.

Для оценки реальной дебиторской задолженности и реальной недоимки некорректно дефлировать накопленную величину, так как одни и те же номинальные увеличения задолженности в разные периоды соответствуют различным реальным приростам. В случае такого расчета, например, в период высокой инфляции может наблюдаться снижение реальной задолженности при увеличении номинального значения. Поэтому, для получения реальной дебиторской задолженности и реаль-

⁸⁹ После исключения незначимых лагов.

ной недоимки мы суммировали реальные приросты, дефлированные по индексу цен на момент увеличения.

На рис. 17 представлены реальная недоимка, реальная просроченная дебиторская задолженность и номинальная и реальная месячные ставки пеней.

РИСУНОК 17



Результаты теста на коинтеграцию подтверждают наличие долгосрочной положительной зависимости между просроченной дебиторской задолженностью и недоимкой по налоговым поступлениям. Содержательно такая зависимость означает, что оба процесса имеют сходные причины, главная из которых заключается в отсутствии в России действенной системы информсента исполнения обязательств экономических агентов.

2. Моделирование налоговых обязательств по регионам

При прогнозе финансовых поступлений и построении отношений между центральным правительством и регионами, важно знать каким доходным потенциалом обладает тот или

другой регион. Поэтому задача налогового моделирования тесно связана с учетом оценки налогового потенциала регионов, позволяющей определить средние ожидаемые налоговые сборы в регионах.

Различные регионы обладают неодинаковым уровнем получаемых доходов на душу населения⁹⁰, что связано, в частности, с неодинаковой налоговой базой – различиями в уровне экономического развития, различием отраслевой структуры. Однако уровень доходов, получаемых регионами, зависит также и от фискальных усилий местных властей. Другими словами, налоговые поступления зависят от величины ставок налогообложения в рамках местных налогов и сборов, уровня отношения собираемых налогов к начисленным и борьбы с уклонением налогов. Так, например, в высокодоходном регионе сбор налогов может быть значительно ниже, чем в регионе с меньшей налоговой базой за счет разных фискальных усилий властей. В связи с этим возникает необходимость в умении правильно оценить налоговый потенциал регионов, позволяющий проводить экономическую политику, нацеленную на повышение фискальных усилий местных властей по сбору налогов.

Существует целый ряд способов оценки налогового потенциала. Каждый из них имеет свои достоинства и недостатки, выраженные, в том числе, в точности и трудоемкости измере-

⁹⁰ Здесь и далее в этом разделе все рассуждения об агрегированных характеристиках регионов приводятся в терминах на душу населения. Это позволяет избежать эффекта масштаба, в соответствии с которым, например, крупный регион получает больше доходов, чем относительно меньший (с меньшим населением). Приведение агрегированных денежных характеристик к численности населения региона позволит сравнивать регионы между собой.

ния. Среди них можно выделить оценки⁹¹, базирующиеся на: (1) фактически собранных налоговых доходах в регионе, (2) среднедушевых доходах населения, (3) валовом региональном продукте (ВРП), (4) совокупных налогооблагаемых ресурсах, (5) построении репрезентативной налоговой системы и (6) построении репрезентативной налоговой системы с использованием регрессионного анализа.

Самый простой способ – это использование в качестве меры фискального потенциала фактически собранные налоги в регионе. Однако этот показатель не учитывает фискальных усилий региональных властей, что делает его применение нецелесообразным. Среднедушевые доходы населения и валовой региональный продукт в этом смысле не зависят от фискальных усилий, но в свою очередь в показатель доходов населения не входят доходы нерезидентов, а объем ВРП не учитывает неравенство баз (структуру производства) и ставок налогообложения.

Более точным показателем в данном случае являются совокупные налогооблагаемые ресурсы, представляющие собой ВРП, скорректированный на федеральные налоги и платежи, однако его расчет требует большего количества данных, что осложняет его использование в России.

Самым точным из названных методов оценки налогового потенциала регионов является построение репрезентативной налоговой системы. Методология состоит в определении суммы бюджетных платежей, которые были бы собраны в регионе, если бы регион прилагал средний уровень фискальных

⁹¹ См. "Обзор существующих концепций и методов измерения фискального потенциала регионов, возможность их использования в Российской Федерации", Центр изучения экономической политики при Школе политических исследований Университета штата Джорджия США, 1997г.

усилий (к фактической налоговой базе). При этом учитывается состав доходов местных бюджетов, т.е. учитывается состав налоговых баз региона. Использование дезагрегированных данных позволяет более точно оценить фискальный потенциал каждого региона. Недостатком данного подхода является необходимость использования при анализе чрезвычайно большого объема данных, а также высокие требования к качеству и сопоставимости информации.

Компромиссом между точностью и достоверностью имеющихся данных может быть метод репрезентативной налоговой системы с применением регрессионного анализа, суть которого состоит в использовании косвенных показателей, характеризующих налоговые базы и неналоговые доходы, например доходы населения, объем розничного товарооборота, валовой региональный продукт или объем промышленной продукции, сельского хозяйства на душу населения. Метод позволяет применять как агрегированные, так и дезагрегированные данные, характеризующие различные налоговые базы. При этом чем больше число показателей, чем выше дезагрегация данных, тем выше точность оценки.

Следует отметить, что налоговый потенциал можно понимать по-разному. В нашем случае – это налоговые сборы, которые бы получал регион при применении средних налоговых усилий к фактической базе. В более широком смысле налоговый потенциал стоит понимать как налоги, которые способен собирать регион, учитывая все внутренние ресурсы, но при средних налоговых усилиях. При оценке внутренних ресурсов необходимо учитывать и теневой сектор, любые другие возможности повышения налоговой базы. Однако оценка внутренних ресурсов – это чрезвычайно сложная задача. В некотором смысле она решается в модели, построенной с учетом объемов выпуска основных отраслей. Показатели объемов в

большей степени характеризуют деловую активность региона и, по всей видимости, лучше отражают потенциальную налоговую базу, налоговый потенциал.

Переходя непосредственно к оценке налогового потенциала регионов, исследуем зависимость налоговых обязательств от основного показателя деловой активности – ВРП. Объясняемую переменную – сумму налоговых обязательств данного года – будем определять как сумму налоговых платежей региона в бюджетную систему Российской Федерации (федеральный и местный бюджеты) в данном году плюс прирост недоимки по налоговым платежам. Объем недоимки в какой-то мере характеризует фискальные усилия местных властей по сбору налогов и представляет собой сумму задолженности по налоговым выплатам. Кроме недоимки в налоговые обязательства нужно включать также и отсроченные налоговые платежи. Однако, на данный момент мы не обладаем статистикой динамики отсроченной недоимки по регионам и поэтому ограничимся суммой фактически собранных налогов и недоимки. Для сравнения, величина отсроченных налоговых платежей, по Российской Федерации на 1 января 1998 года составляет около 12% от накопленной суммы задолженности по налоговым платежам. Максимальная по регионам доля отсроченных платежей в сумме задолженности на эту же дату наблюдается в Ханты-Мансийском автономном округе и составляет 43%. Однако в большинстве регионов она не превышает 10-15%.

2.1. Зависимость между налоговыми обязательствами и ВРП

Итак, оценим степень зависимости определенных нами налоговых обязательств от величины валового регионального продукта:

$$HO_i = a_0 + a_1 \cdot BPP_i + \varepsilon_i, \quad (25)$$

где

HO_i – сумма налоговых обязательств i -того региона, (налоговые поступления плюс прирост недоимки в бюджетную систему РФ);

BPP_i – валовой региональный продукт i -того региона;

ε_i – ошибка, необъясненный остаток регрессии;

a_0 и a_1 – коэффициенты, параметры уравнения регрессии.

Уравнение (30) является простейшей моделью оценки налогового потенциала регионов. Оценив регрессионные коэффициенты, мы сможем рассчитать теоретические значения налоговых обязательств, которые можно считать оценкой налогового потенциала регионов.

Основным упрощением модели является предпосылка о равенстве долей налоговых баз различных налогов в ВРП по разным регионам. Коэффициент a_1 характеризует эффективную ставку налогообложения добавленной стоимости – долю налогов в валовом региональном продукте.

В соответствии с моделью, если

$$BPP_i = -\frac{a_0}{a_1}, \quad (26)$$

то i -тый регион не имеет налоговых обязательств. Таким образом эта величина представляет минимальный необлагаемый налогами уровень ВРП. Однако по своей экономической сути добавленная стоимость не может производиться без выплаты заработной платы и наличия валовой прибыли, а значит должны появляться и налоговые обязательства. В связи с этим справедливо было бы предполагать, что данное отношение должно быть неположительным, т.е. свободный член должен

быть неотрицательным, что исключает возможность образования в регионе отрицательных налоговых обязательств.

Оценки коэффициентов модели для 1994 - 96 годов приведены в таблицах 5-7. На рисунках 18-20 представлены диаграммы рассеяния фактических и теоретических (найденных из модели) значений налоговых обязательств. Здесь и далее, при оценках моделей использовалась выборка из 79 регионов. Автономные образования, входящие в состав других регионов, не рассматривались как самостоятельные субъекты, т.к. ВРП для них не разрабатывается. Полный список регионов, использовавшихся в анализе приводится в приложении 2.

ТАБЛИЦА 5

**Результаты оценки коэффициентов
модели (25) для 1994 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.916	.839		.837	237.3450		1.580	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	22541559.973		1	22541559.973		400.151	.000
Residual	4337612.692		77	56332.632			
Total	26879172.665		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-284.445	62.134		-4.578	.000	-408.169	-160.722
<i>ВРП</i>	.337	.017	.916	20.004	.000	.303	.370
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		HO_i	Predicted Value		Residual	
16	3.659		2663.75	1795.4086		868.3424	
66	3.118		4015.59	3275.6355		739.9497	
81	4.301		2439.88	1419.0460		1020.8320	

ТАБЛИЦА 6

**Результаты оценки коэффициентов
модели (25) для 1995 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.939	.881		.879	545.5415		1.535	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	169447606.911		1	169447606.911		569.351	.000
Residual	22916394.951		77	297615.519			
Total	192364001.862		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-596.046	130.042		-4.583	.000	-854.994	-337.099
<i>ВРП</i>	.322	.013	.939	23.861	.000	.295	.348
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		HO_i	Predicted Value		Residual	
16	4.341		7114.12	4745.8657		2368.2590	
79	-3.381		3911.05	5755.4667		-1844.4147	

ТАБЛИЦА 7

**Результаты оценки коэффициентов
модели (25) для 1996 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson	
.962	.926		.925	676.1216		1.575	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	441419739.846		1	441419739.846		965.611	.000
Residual	35199810.913		77	457140.401			
Total	476619550.760		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-817.348	141.392		-5.781	.000	-1098.894	-535.801
<i>ВРП</i>	.316	.010	.962	31.074	.000	.296	.337
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		<i>HO_i</i>	Predicted Value		Residual	
16	5.114		11,096.31	7,638.9226		3,457.3861	
79	-3.863		5,349.25	7,961.0714		-2,611.8249	

РИСУНОК 18

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых обязательств для 1994г.

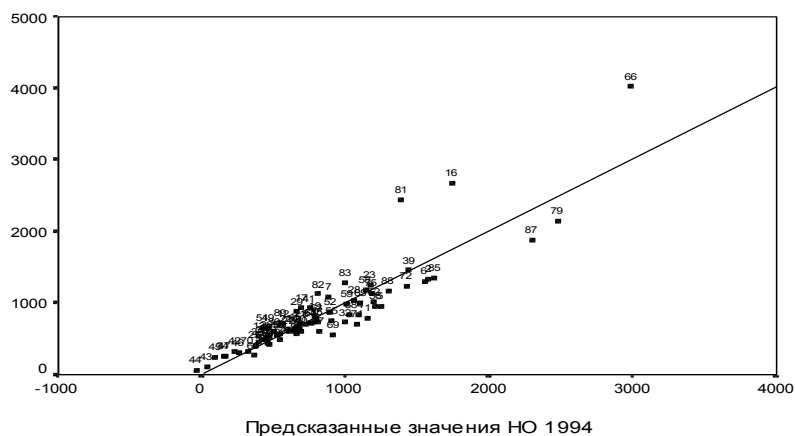


РИСУНОК 19

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых обязательств для 1995г.

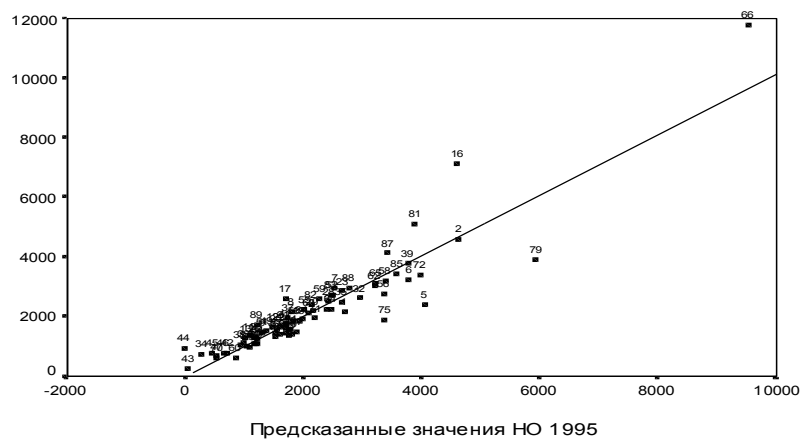
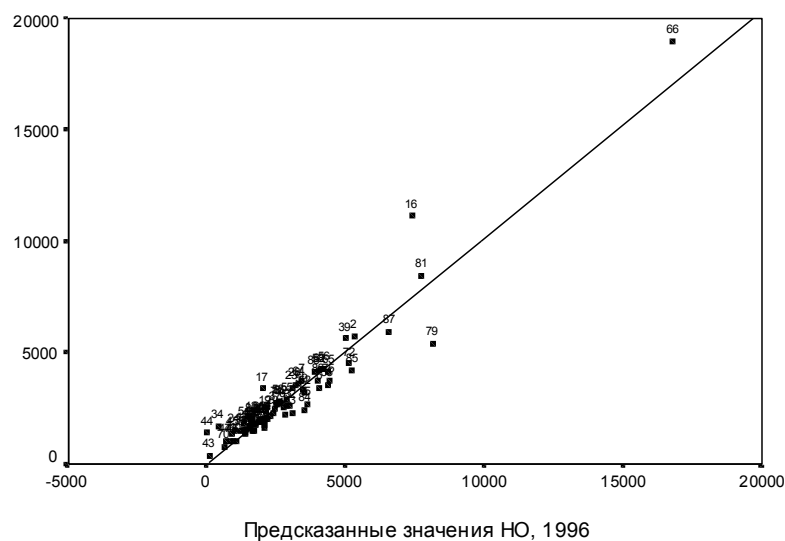


РИСУНОК 20

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых обязательств для 1996г.



Как показывают результаты расчетов, налоговые обязательства регионов довольно сильно зависят от величины произведенного продукта. Модель объясняет около 90% дисперсии. Однако анализ "выбросов" (см. таблицы 5-7, Casewise Diagnostics) показывает, что плохо объясняются налоговые обязательства регионов № 16, 66, 81 (г. Москва,⁹² Тюменская область и Чукотский автономный округ соответственно) для 1994 г., и №16 и № 79 для 1995 и 1996 гг. (г. Москва и Республика Саха (Якутия), соответственно). Это можно увидеть и из рисунков 18-20, на которых представлено соотношение теоре-

⁹² Расшифровка номеров регионов приведена в приложении 2.

тического и фактического значений налоговых обязательств предприятий региона перед бюджетной системой. "Выбросы" могут свидетельствовать о существенном отличии структуры налоговой базы, либо налоговых усилий в данных регионах. Например, валовой региональный продукт не характеризует базу налогов на использование природных ресурсов, хотя он увеличивает издержки производства, а значит и уменьшает прибыль, частично замещая таким образом один налог другим. Поэтому нельзя сказать, что база налога на использование природных ресурсов не учитывается вообще. По-видимому, для того чтобы более точным образом учесть эти особенности в модели, потребуется ввести дополнительные факторы, отвечающие за различие налоговых баз. Увеличивают ошибку также неучтенные отсроченные налоговые платежи и погашение недоимки.

Коэффициент a_1 при ВРП отражает налоговую нагрузку, которую несут регионы. Таким образом, можно утверждать, что среднее налоговое бремя составляет около 33% от ВРП (см. табл. 5-7). Линейность модели предполагает постоянную долю налогов в добавленной стоимости, т.е. рост ВРП на 1 рубль должен принести в бюджет дополнительно 33 копейки налогов. Однако, вопреки нашим предыдущим рассуждениям, существует и определенный необлагаемый налогами уровень ВРП, в соответствии с (26) равный 863 тыс. руб. (на душу населения) в 1994г., 1876 тыс. руб. - в 1995г. и 2587тыс. руб. - в 1996г. Таким образом, если душевой ВРП будет меньше необлагаемого уровня, то налоговые обязательства региона примут отрицательные значения. Так получается с Республикой Ингушетией. В 1994г. ее ВРП составил 753 млн. руб., что ниже минимального налогооблагаемого уровня. Однако фак-

тические налоговые обязательства республики не были (и не могли быть) отрицательными, и составили 51 млн. руб.

Данная проблема возникает вследствие линейности модели. Ведь моделью предполагается, что если номинальный уровень ВРП на душу превысит налогонеоблагаемый уровень (вычисляемый в соответствии с формулой (26)), то превышающая величина ВРП будет облагаться фиксированной ставкой. Однако, не исключено, что доля налогов в ВРП может увеличиваться с ростом самого ВРП. Это может быть вызвано, например, прогрессивными ставками налогов (подходный налог), ростом прибыли и доли прибыльных предприятий в регионе, которые облагаются по высокой ставке. Так, если в регионе преобладают убыточные, неприбыльные предприятия, то налога с прибыли в этом случае нет. В структуре ВРП при этом доминирует заработная плата, которая облагается подходным налогом по прогрессивной шкале от 12% до 35%. Налог на прибыль (в производственном секторе) составляет 35%. Поэтому, увеличение доли прибыли в ВРП увеличивает и долю налогов в ВРП.

Таким образом, следуя данной логике, регионы с большим продуктом на душу населения имеют относительно больший процент налоговых обязательств в валовом региональном продукте, чем регионы с меньшим продуктом. Об этом свидетельствует и эластичность⁹³ налоговых поступлений по региональному продукту, равная 1.35 (для 1994г., в средних точках).

Одним из способов учесть дифференцированную ставку – переход к мультипликативной зависимости:

⁹³ Эластичность в средних точках рассчитана по формуле:

$$E_{НО/ВРП} = a_1 \cdot \frac{ВРП_{ср.}}{НО_{ср.}}$$

$$HO_i = \alpha \cdot BPI_i^\beta \cdot \varepsilon_i, \quad (27)$$

При этом мы предполагаем постоянство эластичности независимо от уровня ВРП, тогда как налоговое бремя растет одновременно с продуктом.

Оценим модель методом наименьших квадратов, переходя к линейности по параметрам через логарифм:

$$\ln(HO_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(BPI_i) + \eta_i, \quad (28)$$

где

$b_0 = \ln(\alpha)$ - свободный член;

$b_1 = \beta$ - коэффициент эластичности налоговых обязательств по продукту;

$\eta_i = \ln(\varepsilon_i)$ - ошибка, стохастическая составляющая;

В соответствии с моделью (27) или (28), каким бы ни был валовой продукт региона, его налоговые обязательства принимают всегда положительные значения, т.к. ВРП положителен. Нулевые налоговые обязательства образуются лишь в том случае, когда регион не производит продукта, т.е. в регионе нет хозяйственной деятельности. В такой модели процент налоговых обязательств в региональном продукте зависит от величины продукта. Результаты оценки модели (27) по разным годам приводятся в таблицах 8-10. На рисунках 21-23 приводятся диаграммы рассеяния фактических и теоретических значений моделируемых величин.

ТАБЛИЦА 8

**Результаты оценки коэффициентов модели
(28) для 1994 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.942	.887		.885	.2195		1.336	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	29.076		1	29.076		603.735	.000
Residual	3.708		77	4.816E-02			
Total	32.784		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-4.165	.436		-9.544	.000	-5.034	-3.296
$\ln(BPI)$	1.336	.054	.942	24.571	.000	1.228	1.445
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$		Predicted Value		Residual
44	-3.414		3.94		4.6869		-.7491

ТАБЛИЦА 9

**Результаты оценки коэффициентов модели
(28) для 1995 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.934	.872		.871	.2158		1.887	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	24.493		1	24.493		526.076	.000
Residual	3.585		77	4.656E-02			
Total	28.078		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-2.864	.452		-6.337	.000	-3.764	-1.964
$\ln(BPI)$	1.159	.051	.934	22.936	.000	1.058	1.259
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$		Predicted Value		Residual
44	4.299		6.84		5.9081		.9276

ТАБЛИЦА 10

**Результаты оценки коэффициентов модели
(28) для 1996 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson	
.938	.881		.879	.2075		2.035	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	24.440		1	24.440		567.884	.000
Residual	3.314		77	4.304E-02			
Total	27.754		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-2.535	.433		-5.854	.000	-3.397	-1.672
$\ln(BPI)$	1.116	.047	.938	23.830	.000	1.023	1.209
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$	Predicted Value		Residual	
34	3.372		7.43	6.7264		.6996	
44	4.342		7.22	6.3169		.9008	

РИСУНОК 21

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых обязательств для 1994г.

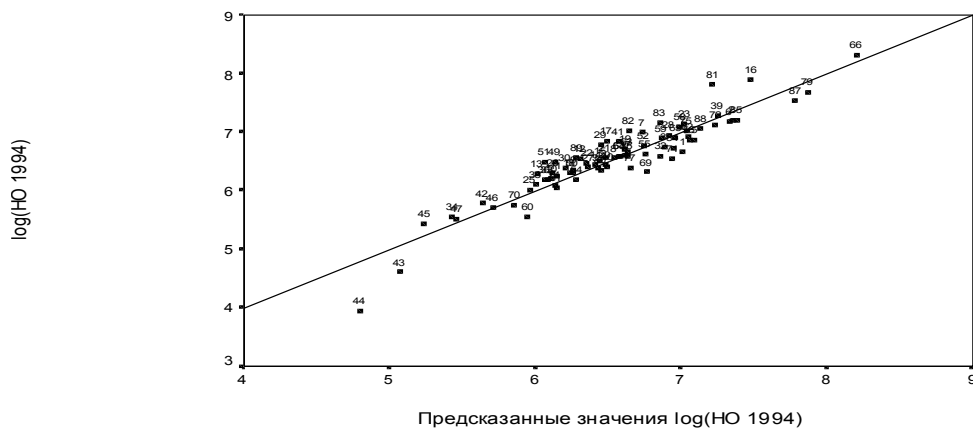


РИСУНОК 22

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых обязательств для 1996г.

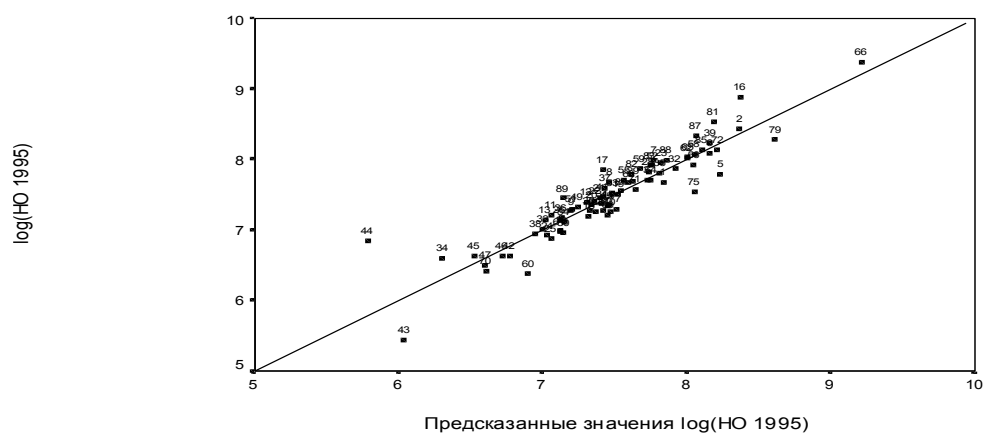
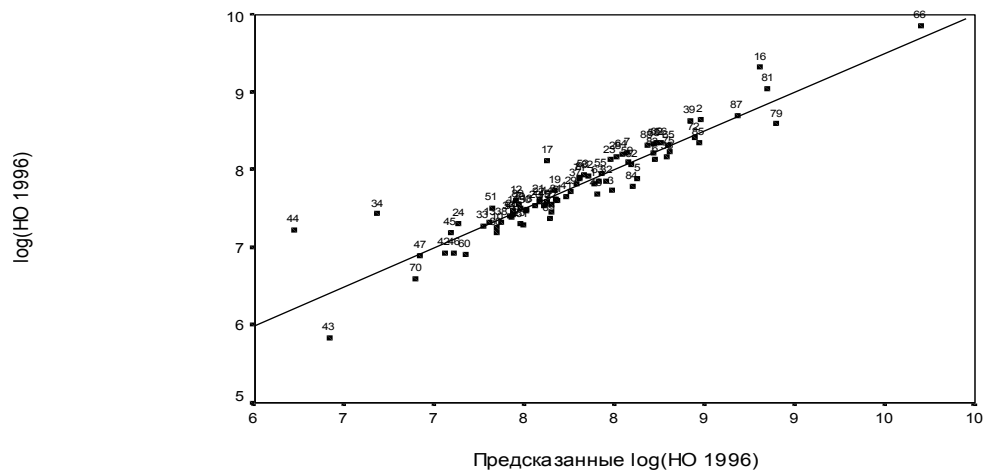


РИСУНОК 23

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых обязательств для 1996г.



По результатам оценки, получаем, что мультипликативная модель также объясняет большой процент дисперсии. Коэффициент β соответствует эластичности налоговых сборов по валовому продукту. Таким образом, увеличение продукта региона на 1% ведет к росту налоговых обязательств в среднем на 1.2-1.3% (в 1994-1996 гг.). И наоборот, снижение продукта региона на 1% ведет к падению налоговых обязательств на 1.2-1.3%. Эластичность больше единицы соответствует нашим предыдущим рассуждениям о прогрессирующей налоговой нагрузке.

Объясняющие свойства моделей (25) и (28) нельзя сравнивать через коэффициент детерминации поскольку зависимая переменная в них разная. Логарифм дает нелинейное преобразование налоговых обязательств. Поэтому, чтобы сравнить объясняющие свойства моделей рассчитаем остатки моделей, приводя их в одну размерность. В таблице 11 приводятся суммы квадратов остатков обеих моделей. Остатки модели 26 найдены как разность фактических значений налоговых обязательств и теоретических, переведенных в соответствующую размерность ($HO_i = \exp(\ln(HO_i))$).

ТАБЛИЦА 11

**Сравнение остаточных сумм остатков
регрессии моделей 25 и 27**

	Линейная модель (1)		Мультипликативная модель (3)
Сумма квадратов остатков, 1994 г.	4 337 613	>	3 905 730
Сумма квадратов остатков, 1995 г.	22 916 395	>	22 307 025
Сумма квадратов остатков, 1996 г.	35 199 811	<	38 237 123

Как видно из таблицы 11, остаточные суммы квадратов модели (27) меньше, чем у линейной в 1994 и 1995 гг. Однако в 1996 г. нелинейная модель хуже объясняет образование налоговых обязательств. Это может быть связано как с худшими описательными свойствами второй модели, так и с наличием "выбросов". Кроме того, что мультипликативная модель обладает лучшими объясняющими свойствами по двум годам, она устраняет большой недостаток линейной модели, в соответствии с которым в регионе могут возникнуть отрицательные налоговые обязательства при положительном ВРП. Поэтому, с нашей точки зрения, из двух представленных моделей нелинейная модель является предпочтительной.

Мультипликативная модель объясняет около 87-88% дисперсии. Остается всего около 12-13% необъясненной дисперсии налоговых обязательств. Этот разброс может быть вызван: во-первых, различием налоговых баз (отраслевой структуры); во-вторых, неодинаковой рентабельностью хозяйственной деятельности разных регионов; в-третьих, различием налоговых усилий регионов; в-четвертых, погрешностью в определении налоговых обязательств (отсроченные налоговые обязательства, погашение недоимки, см. выше), а также выбранной формой зависимости. Наличие данных причин, их пересечение, не позволяет утверждать о преобладании одной из них без анализа дополнительной информации, и пренебрежение одной из причин в пользу другой будет все еще сильным упрощением.

Попробуем учесть в модели факторы различия налоговых баз. Неодинаковая рентабельность, а значит и различие налоговых баз, может наблюдаться по разным отраслям. Однако учесть данный разброс весьма сложно. На данный момент попытаемся учесть в модели различие среднего продукта труда сельского и городского населения. По предлагаемой гипотезе, фондовооруженность труда городского рабочего является бо-

лее высокой по сравнению с трудом рабочего или крестьянина, проживающего в сельской местности. Связано это с тем, что концентрация производств, как правило, осуществляется в городских условиях. Естественно здесь могут быть и исключения, какими, например, являются временные поселения в добывающих отраслях. В общем по стране, надо полагать, труд сельского рабочего или крестьянина менее капитализирован. Более же высокая капитализация труда означает и более высокий продукт в стоимостном выражении, большую прибавочную стоимость. Отсюда, в соответствии с нашей гипотезой, и более высокие налоговые обязательства.

Итак, введем в модель переменную, характеризующую долю сельского населения:

$$\ln(HO_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(BPI_i) + b_2 \cdot CH_i + \eta_i, \quad (29)$$

где

CH_i - процент сельского населения в общей численности населения региона.

Предполагается, что коэффициент при вводимой переменной будет отрицательным, что свидетельствует о более низком налоговом бремени в сельскохозяйственной отрасли.

Результаты оценки модели (29) приведены в таблицах 12-14 и на рисунках 24-26.

ТАБЛИЦА 12

**Результаты оценки коэффициентов модели
(29) для 1994 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.952	.907		.904	.2005		1.498	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	29.729		2	14.865		369.791	.000
Residual	3.055		76	4.020E-02			
Total	32.784		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-2.479	.578		-4.290	.000	-3.630	-1.328
$\ln(BPI)$	1.162	.066	.819	17.634	.000	1.031	1.293
CH	-9.266E-03	.002	-.187	-4.031	.000	-.014	-.005
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$	Predicted Value		Residual	
44	-3.692		3.94	4.6780		-.7402	
81	3.235		7.80	7.1511		.6486	

ТАБЛИЦА 13

**Результаты оценки коэффициентов модели
(29) для 1995 года.**

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.944	.892	.889	.2001		2.107	
	Sum of Squares	df	Mean Square		F	Sig.
Regression	25.035	2	12.518		312.622	.000
Residual	3.043	76	4.004E-02			
Total	28.078	78				
	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	

	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-1.274	.602		-2.117	.038	-2.473	-.075
$\ln(BPI)$	1.010	.062	.814	16.325	.000	.887	1.133
CH	-8.404E-03	.002	-.183	-3.679	.000	-.013	-.004
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$	Predicted Value		Residual	
44	4.754		6.81	5.8064		1.0085	
75	-3.048		7.28	7.9264		-.6467	

ТАБЛИЦА 14

**Результаты оценки коэффициентов модели
(29) для 1996 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson	
.942	.888		.885	.2026		2.108	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	24.633		2	12.316		299.932	.000
Residual	3.121		76	4.106E-02			
Total	27.754		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-1.616	.599		-2.699	.009	-2.808	-.424
$\ln(BPI)$	1.033	.060	.869	17.339	.000	.914	1.152
CH	-4.953E-03	.002	-.109	-2.168	.033	-.010	.000
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$	Predicted Value		Residual	
34	3.804		7.43	6.6551		.7710	
44	4.582		7.22	6.2893		.9284	

РИСУНОК 24

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств для 1994г.

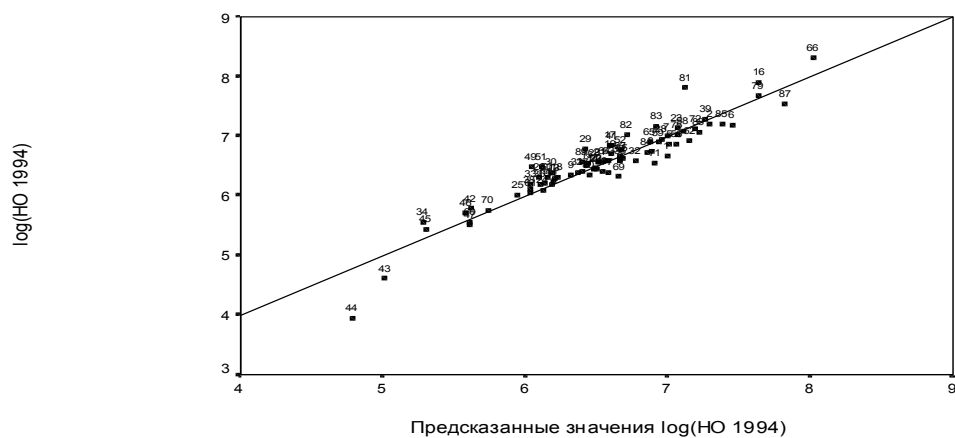


РИСУНОК 25

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств для 1995г.

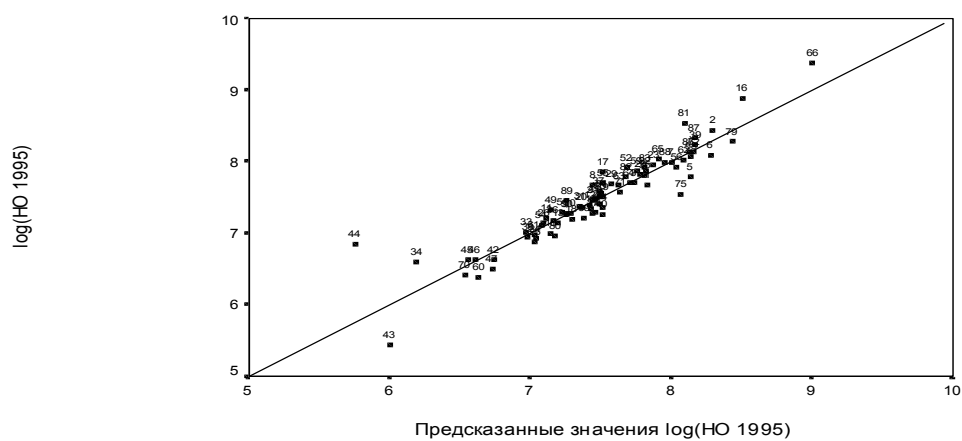
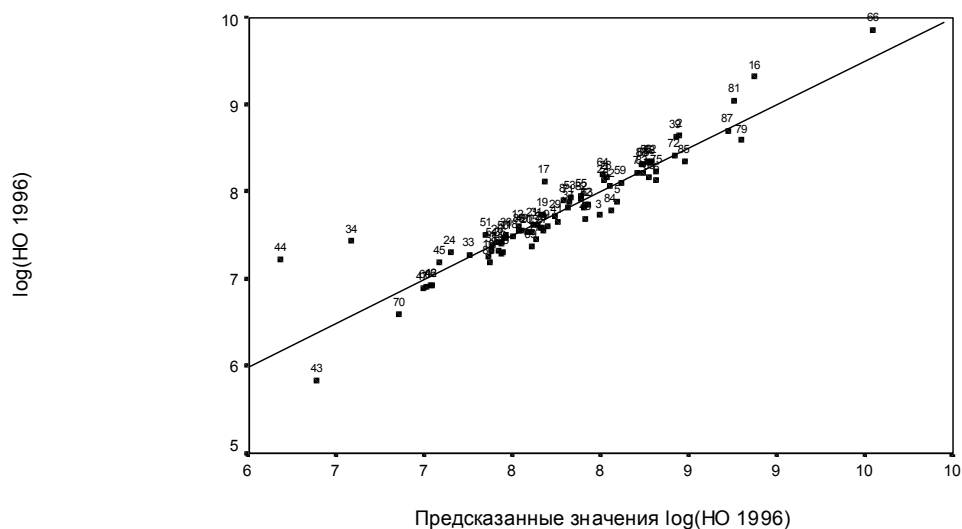


РИСУНОК 26

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств для 1996г.



Из полученных результатов видно, что переменная доли сельского населения статистически значима на высоком уровне доверия и входит в модель с предполагаемым отрицательным коэффициентом. При этом надо отметить снижение по абсолютной величине коэффициента при региональном продукте. Если ранее, в соответствии с моделью (26) или (27), рост ВРП на 1% давал увеличение налоговых обязательств на 1.2-1.3%, то с учетом структуры населения, рост ВРП на 1% приводит теперь к росту налоговых обязательств в среднем всего на 1.0-1.1%.

Теперь модель объясняет около 88-91% дисперсии (без исключения "выбросов" из выборки). Коэффициенты оценки для двух разных лет практически идентичны, что позволяет делать

выводы о стабильности модели на разных временных интервалах. Таким образом, если необъясненный процент дисперсии, при определенных допущениях, считать различием налоговых усилий властей, то отклонение от теоретического значения налоговых обязательств будет означать более высокие, либо более низкие налоговые усилия (при условии, что необъясненный остаток дисперсии обусловлен только различием фискальных усилий).

Фискальные усилия властей можно разбить на две составляющие: усилия по сбору начисленных налогов и налоговое бремя в регионе. Налоговые усилия по сбору начисленных налогов характеризуются размерами недоимки. Если регион имеет высокий процент недоимки, то это характеризует усилия местных властей по сбору налогов как низкие. Практически, регион может собирать налогов больше, если недоимка будет меньше. Разумеется, высокий процент недоимки не всегда надо характеризовать как "плохую" работу налоговых органов. Ведь зачастую предприятия-неплательщики не могут произвести налоговых отчислений как вследствие отсутствия ликвидных активов, так и вследствие того, что само является "жертвой" неплатежей. Однако в условиях нормальной рыночной экономики такие проблемы решаются через процедуру банкротства, а значит неплатежи в бюджет являются причиной недостаточных усилий налоговых органов региона.

Налоговое бремя характеризуется величиной налоговых ставок, которые могут варьироваться в пределах полномочий региональных и местных властей. На фискальные усилия влияет и наличие всевозможных налоговых льгот и освобождений. Чем больше в регионе льгот по налогообложению и чем меньше местные налоги, тем меньше данный регион прилагает фискальных усилий. Практически такой регион обладает большим налоговым потенциалом, чем собирает налогов. Его

фискальные усилия ниже средних по России если фактические налоговые обязательства ниже теоретических, найденных из модели.

2.2 Недоимка и выплаченные налоги

До сих пор мы рассматривали в качестве объясняемой переменной налоговые обязательства, характеризуемые как сумму налоговых платежей в бюджетную систему РФ и недоимки. Однако не менее интересно как зависят фактические поступления налогов и недоимка в отдельности от валового регионального продукта. Оценим следующие модели:

$$\ln(HB_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(BPP_i) + b_2 \cdot CH_i + \eta_i, \quad (30)$$

$$\ln(HD_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(BPP_i) + b_2 \cdot CH_i + \eta_i, \quad (31)$$

где

HB_i - налоги, выплаченные (собранные) в i -том регионе;

HD_i - прирост недоимки (за год) в i -том регионе.

2.2.1. Собранные налоги

В таблицах 15-17 приводятся результаты оценки коэффициентов модели (30) для 1994-1996 гг.

Как видно из таблиц, фактические налоговые поступления моделируются несколько хуже, чем налоговые обязательства. Однако значимость коэффициентов остается, как и прежде, на высоком уровне. Причем коэффициенты при объясняющих переменных практически не изменились. Таким образом, налоговые усилия властей, выраженные в собираемости начисленных налогов, по всей видимости, не имеют систематической ошибки по всем регионам, либо она не высока.

ТАБЛИЦА 15

**Результаты оценки коэффициентов модели
(30) для 1994 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.941	.885		.882	.2159		1.402	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	27.215		2	13.607		291.825	.000
Residual	3.544		76	4.663E-02			
Total	30.758		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-1.798	.622		-2.889	.005	-3.037	-.559
$\ln(BPI)$	1.074	.071	.781	15.132	.000	.933	1.215
CH	-1.055E-02	.002	-.220	-4.263	.000	-.015	-.006
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HB_i)$	Predicted Value		Residual	
44	-3.922		3.85	4.7011		-.8468	
81	3.132		7.72	7.0426		.6763	

ТАБЛИЦА 16

**Результаты оценки коэффициентов модели
(30) для 1995 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.935	.874		.871	.2121		1.958	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	23.730		2	11.865		263.650	.000
Residual	3.420		76	4.500E-02			
Total	27.150		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-1.028	.638		-1.611	.111	-2.299	.243
$\ln(BPI)$	.970	.066	.796	14.795	.000	.840	1.101

<i>CH</i>	-8.800E-03	.002	-.195	-3.634	.001	-.014	-.004
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HB_j)$	Predicted Value		Residual	
44	4.754		6.81	5.8064		1.0085	
75	-3.048		7.28	7.9264		-.6467	

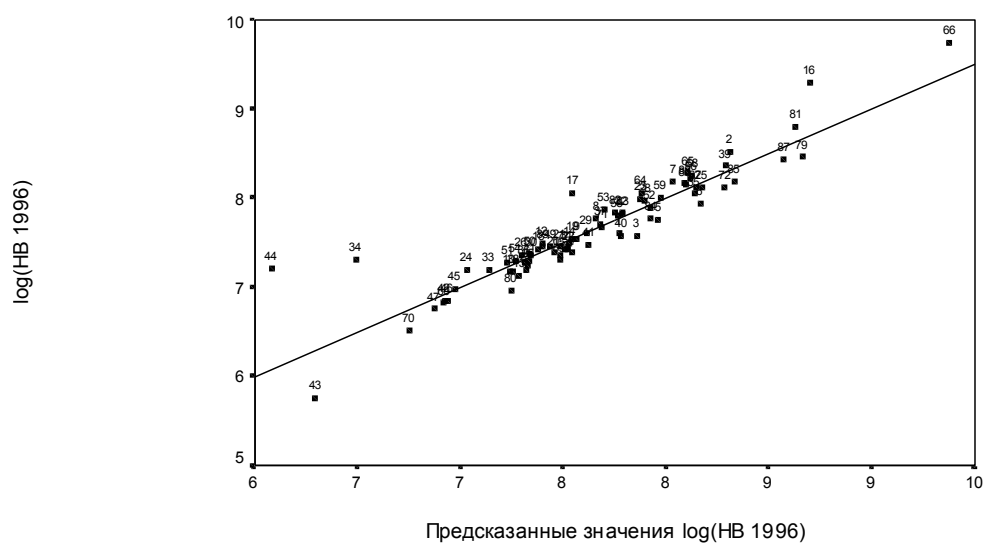
ТАБЛИЦА 17

**Результаты оценки коэффициентов модели
(30) для 1996 года.**

R	R Square		Adjusted R Square		Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.934	.872		.868		.2135	2.036	
	Sum of Squares		df	Mean Square	F	Sig.	
Regression	23.500		2	11.750	257.799	.000	
Residual	3.464		76	4.558E-02			
Total	26.964		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-1.655	.631		-2.624	.011	-2.911	-.399
$\ln(BPI)$	1.021	.063	.871	16.263	.000	.896	1.146
<i>CH</i>	-4.196E-03	.002	-.093	-1.743	.085	-.009	.001
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HB_j)$	Predicted Value		Residual	
34	3.502		7.31	6.5610		.7476	
44	4.691		7.20	6.1977		1.0015	

РИСУНОК 27

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений налоговых платежей (логарифмов), оцененных из модели (30) для 1996г.



2.2.2. Недоимка

Результаты оценки модели (31), приведенные в таблицах 18-20, свидетельствуют о том, что размеры недоимки растут с ростом регионального продукта. Более того в 1994 году эластичность недоимки по ВРП равна 2.11 (коэффициент при логарифме ВРП), что говорит о прогрессирующем росте доли недоимки в ВРП. Поскольку данный коэффициент больше коэффициента эластичности налоговых сборов по валовому продукту (1.0-1.2), то это дает основания полагать, что доля недоимки в налоговых обязательствах растет вместе с ростом

обязательств. Однако данный коэффициент существенно снизился в 1995 году (до 1.36), что говорит о снижении и непостоянстве данной зависимости.

Как показывают расчеты, недоимка не зависит от процента сельского населения в регионе, что может свидетельствовать о равенстве долей недоимки в налоговых обязательствах по сельским и городским регионам.

ТАБЛИЦА 18

**Результаты оценки коэффициентов модели
(31) для 1994 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.824	.680		.671	.6590		1.576	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	69.080		2	34.540		79.525	.000
Residual	32.575		75	.434			
Total	101.655		77				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-13.522	1.918		-7.052	.000	-17.342	-9.702
$\ln(BPI)$	2.113	.219	.841	9.658	.000	1.677	2.549
CH	2.268E-03	.008	.026	.299	.766	-.013	.017
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(H/I_i)$		Predicted Value		Residual
32	-3.112		1.94		3.9893		-2.0507

РИСУНОК 28

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений приростов недоимки (логарифмов), оцененных из модели (31) для 1994г.

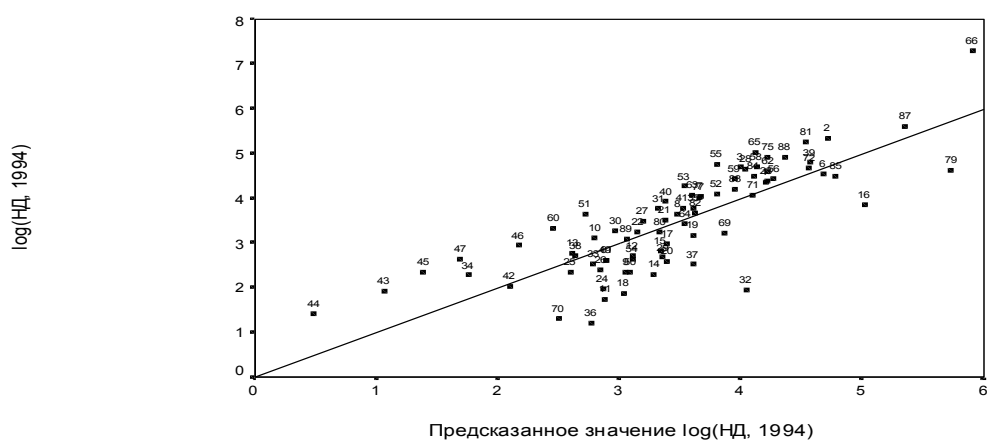


ТАБЛИЦА 19

Результаты оценки коэффициентов модели (31) для 1995 года.

R	R Square		Adjusted R Square		Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson Statistic	
.800	.639		.630		.5270	2.003	
	Sum of Squares		df		Mean Square	F	Sig.
Regression	37.422		2		18.711	67.358	.000
Residual	21.111		76		.278		
Total	58.533		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-6.866	1.585		-4.331	.000	-10.024	-3.709
$\ln(BPII)$	1.360	.163	.760	8.348	.000	1.036	1.685
CH	-3.928E-03	.006	-.059	-.653	.516	-.016	.008

РИСУНОК 29

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений приростов недоимки (логарифмов), оцененных из модели (31) для 1995г.

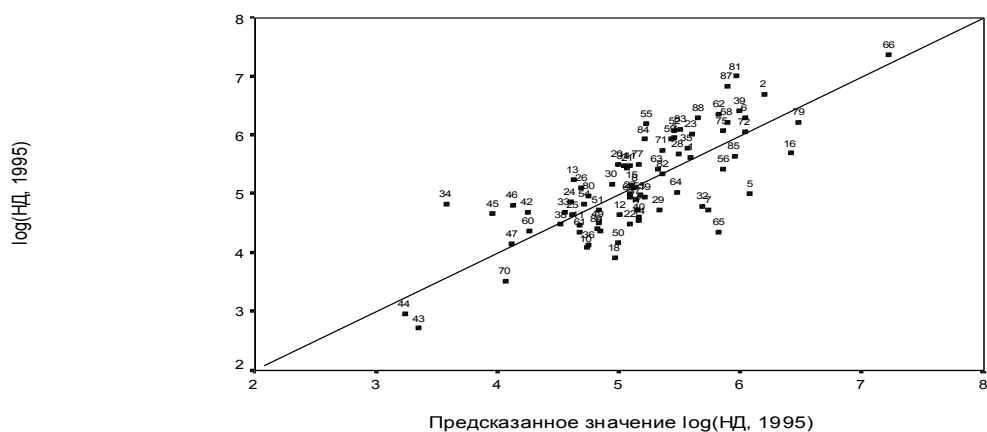


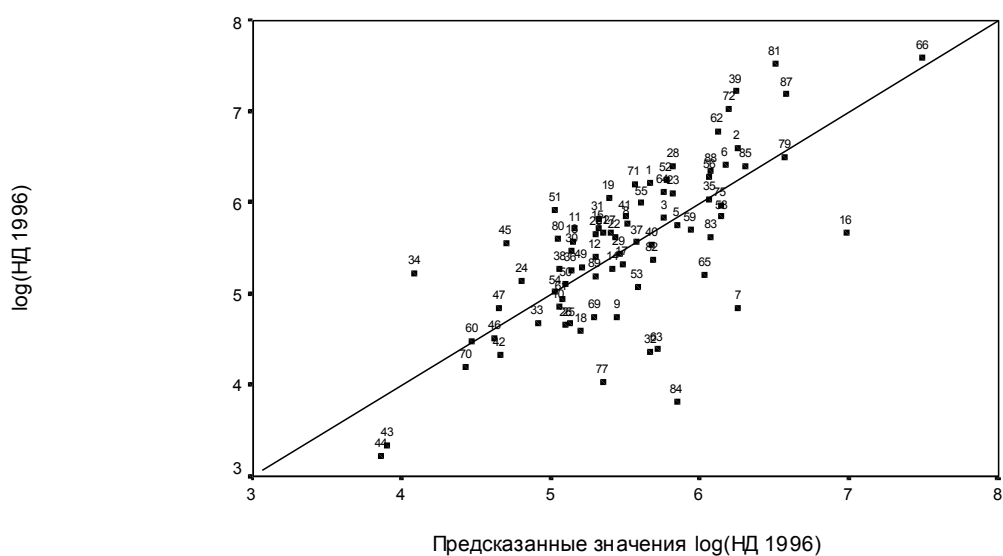
ТАБЛИЦА 20

Результаты оценки коэффициентов модели (31) для 1996 года.

R	R Square		Adjusted R Square		Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.747	.557		.546		.5810	2.063	
	Sum of Squares		df	Mean Square	F	Sig.	
Regression	32.309		2	16.154	47.850	.000	
Residual	25.658		76	.338			
Total	57.967		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-4.416	1.717		-2.573	.012	-7.835	-.997
$\ln(BPI)$	1.107	.171	.644	6.480	.000	.767	1.447
CH	-9.654E-03	.007	-.146	-1.474	.145	-.023	.003
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HD_i)$		Predicted Value	Residual	
84	-3.395		3.82		5.7915	-1.9725	

РИСУНОК 30

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений приростов недоимки (логарифмов), оцененных из модели (31) для 1996г.



2.3. Налоговые сборы федерального и местных бюджетов

Ранее мы рассматривали налоговые обязательства регионов перед бюджетной системой Российской Федерации. Однако субъекты Федерации делят налоговые отчисления на федеральные и местные. При этом процент недоимки, как правило, выше в федеральный бюджет. То есть федеральные налоги собираются хуже, чем местные. Этот факт может свидетельствовать о неоднородности фискальных усилий местных властей, направленных в большей части на пополнение местного бюд-

жета. Кроме того, в местных бюджетах больше доля зачетов, что в свою очередь увеличивает собираемость налогов.

Оценим модель (30) отдельно для федерального и местного бюджетов:

$$\ln(HВФБ_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(ВПП_i) + b_2 \cdot CH_i + \eta_i, \quad (32)$$

$$\ln(HВМБ_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(ВПП_i) + b_2 \cdot CH_i + \eta_i, \quad (33)$$

где

$HВФБ_i$ - налоги, выплаченные в федеральный бюджет в i -том регионе;

$HВМБ_i$ - налоги, выплаченные в местный бюджет в i -том регионе.

Результаты оценки моделей (32) и (33) приведены в таблицах 21-23 и 24-26 соответственно для периодов 1994-1996 гг. На рисунках 31 - 36 представлены диаграммы рассеяния фактических и теоретических значений объясняемых переменных.

ТАБЛИЦА 21

**Результаты оценки коэффициентов модели
(32) для 1994 года.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.845	.715		.707	.4748		1.305	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	42.327		2	21.164		93.895	.000
Residual	16.905		75	.225			
Total	59.232		77				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-3.430	1.466		-2.340	.022	-6.350	-.510
$\ln(BPII)$	1.166	.167	.592	6.966	.000	.832	1.499
CH	-2.133E-02	.006	-.320	-3.767	.000	-.033	-.010
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HB\Phi B_i)$	Predicted Value		Residual	
1	-4.764		3.49	5.7529		-2.2617	
44	-3.316		1.47	3.0492		-1.5743	

log(НВ ФБ 1994)

РИСУНОК 31

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений выплаченных налогов в федеральный бюджет (логарифмов), оцененных из модели (32) для 1994г.

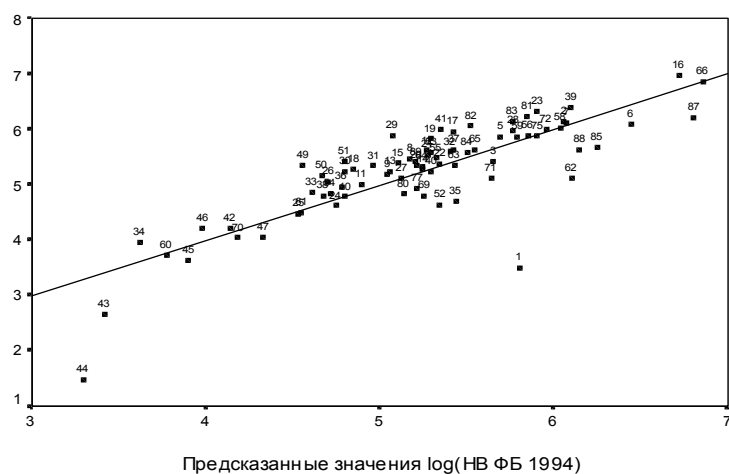


ТАБЛИЦА 22

Результаты оценки коэффициентов модели (38) для 1994 года.

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.934	.872		.869	.2096		1.592	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	22.809		2	11.404		259.561	.000
Residual	3.339		76	4.394E-02			
Total	26.148		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-2.387	.604		-3.952	.000	-3.590	-1.184
$\ln(BPII)$	1.080	.069	.852	15.680	.000	.943	1.217
CH	-5.208E-03	.002	-.118	-2.167	.033	-.010	.000
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HBTE_i)$		Predicted Value		Residual
44	-3.376		3.76		4.4647		-.7076
81	3.809		7.47		6.6685		.7984

log(НВ ТБ 1994)

РИСУНОК 32

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений выплаченных налогов в территориальный бюджет (логарифмов), оцененных из модели (33) для 1994г.

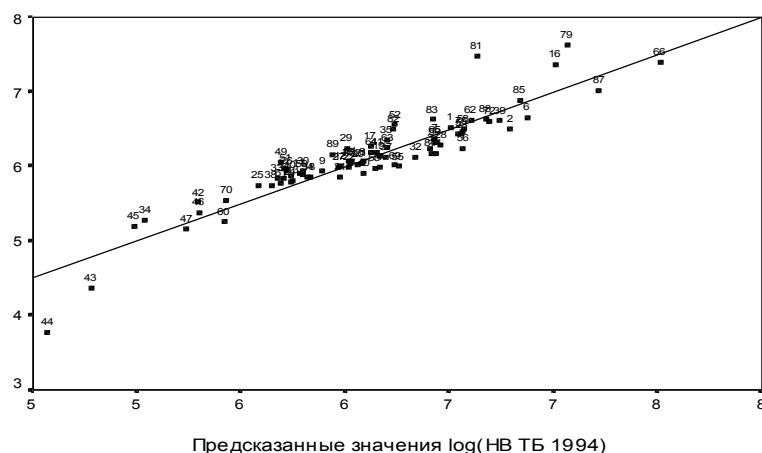


ТАБЛИЦА 23

Результаты оценки коэффициентов модели (32) для 1995 года.

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.652	.425		.410	.6227		1.843	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	21.817		2	10.908		28.128	.000
Residual	29.473		76	.388			
Total	51.290		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	1.932	1.873		1.031	.306	-1.799	5.663
$\ln(BPI)$	.569	.193	.339	2.955	.004	.186	.952
CH	-2.339E-02	.007	-.378	-3.290	.002	-.038	-.009
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HB\Phi B_i)$		Predicted Value		Residual
79	-6.394		2.74		6.7251		-3.9816

log(НВ ФБ 1995)

РИСУНОК 33

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений выплаченных налогов в федеральный бюджет (логарифмов), оцененных из модели (32) для 1995г.

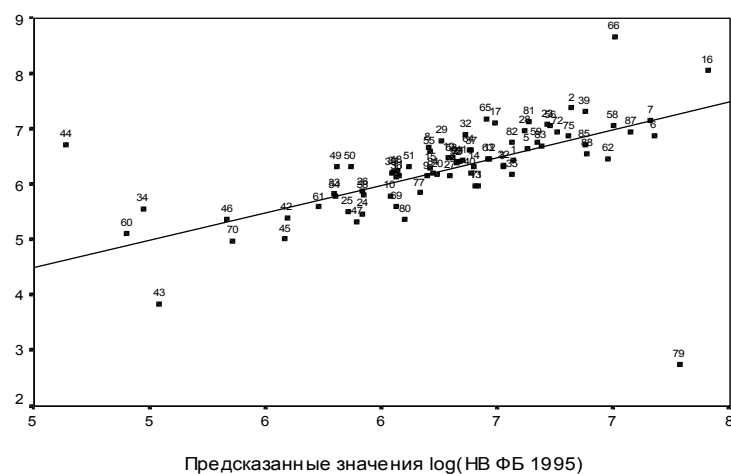


ТАБЛИЦА 24

Результаты оценки коэффициентов модели (33) для 1995 года.

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.937	.877		.874	.2185		1.720	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	25.902		2	12.951		271.182	.000
Residual	3.630		76	4.776E-02			
Total	29.532		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-2.368	.657		-3.602	.001	-3.677	-1.058
$\ln(BPII)$	1.061	.068	.834	15.696	.000	.926	1.195
CH	-6.924E-03	.002	-.147	-2.775	.007	-.012	-.002
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HBTE_i)$	Predicted Value		Residual	
44	-3.147		4.57	5.2583		-.6876	
75	-5.755		6.22	7.4736		-1.2577	

log(НВ ТБ 1995)

РИСУНОК 34

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений выплаченных налогов в территориальный бюджет (логарифмов), оцененных из модели (33) для 1995г.

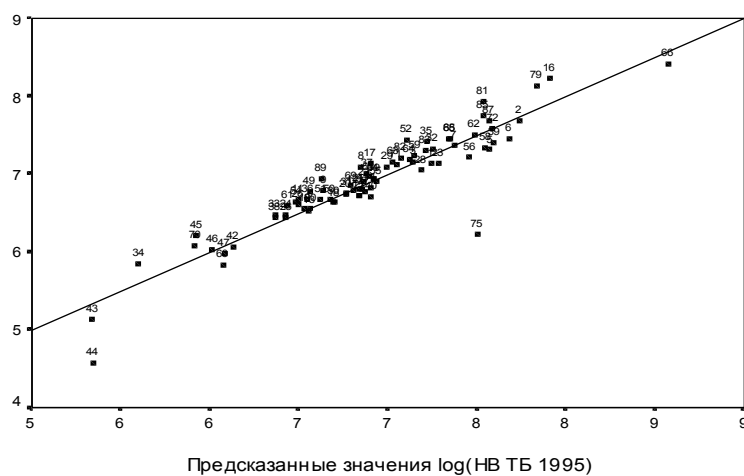


ТАБЛИЦА 25

Результаты оценки коэффициентов модели (32) для 1996 года.

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson	
.775	.601		.591	.4136		2.003	
Sum of Squares			df	Mean Square		F	Sig.
Regression	19.586		2	9.793		57.257	.000
Residual	12.998		76	.171			
Total	32.584		78				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-1.534	1.222		-1.256	.213	-3.968	.899
$\ln(BPI)$	.903	.122	.701	7.428	.000	.661	1.145
CH	-5.377E-03	.005	-.109	-1.153	.252	-.015	.004
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HB\Phi B_i)$		Predicted Value	Residual	
44	4.331		7.11		5.3163	1.7911	

РИСУНОК 35

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений выплаченных налогов в федеральный бюджет (логарифмов), оцененных из модели (32) для 1996г.

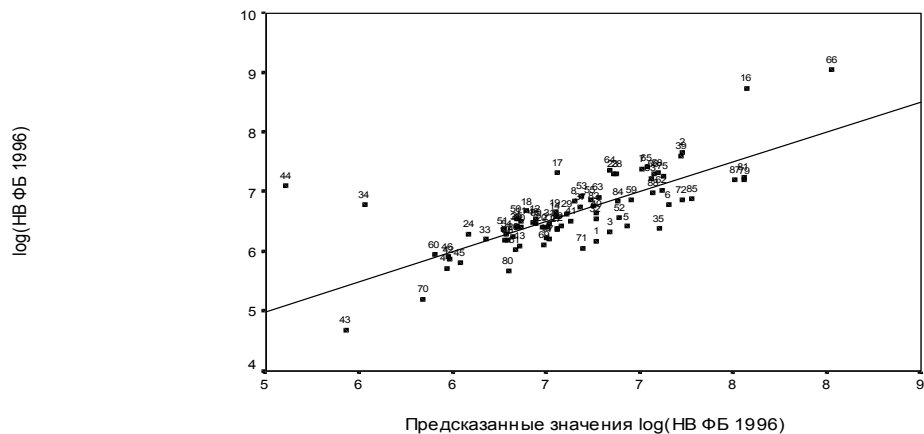


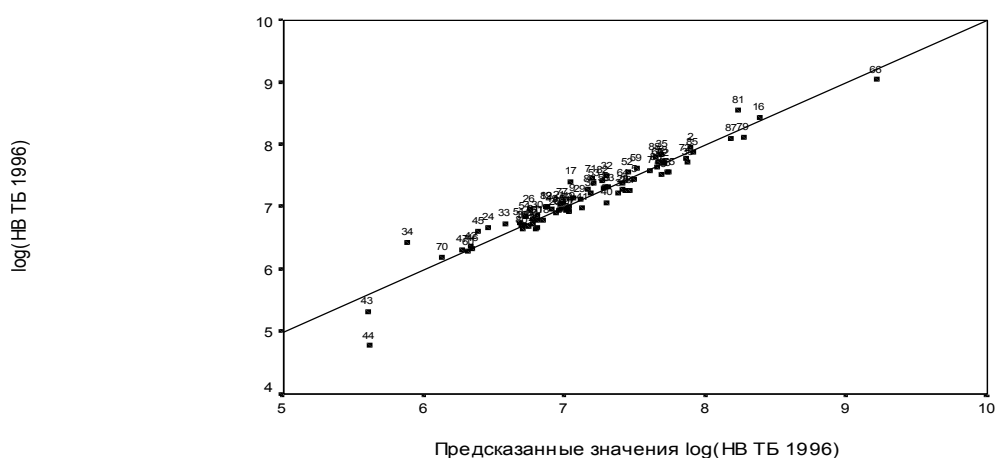
ТАБЛИЦА 26

Результаты оценки коэффициентов модели (33) для 1996 года

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson	
.968	.938		.936	.1606		1.783	
Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.	
Regression	29.438	2	14.719		570.329	.000	
Residual	1.961	76	2.581E-02				
Total	31.399	78					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-3.221	.475		-6.786	.000	-4.166	-2.275
$\ln(BPI)$	1.139	.047	.900	24.109	.000	1.045	1.233
CH	-4.904E-03	.002	-.101	-2.707	.008	-.009	-.001
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual		$\ln(HBTБ_1)$		Predicted Value		Residual
34	3.074		6.42		5.9304		.4938
44	-4.730		4.77		5.5257		-.7599

РИСУНОК 36

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений выплаченных налогов в территориальный бюджет (логарифмов), оцененных из модели (33) для 1996г.



Как показывают результаты расчетов, налоговые сборы в федеральный бюджет объясняются моделью значительно хуже ($R^2=0.4-0.6$), чем налоговые поступления в местные бюджеты ($R^2=0.87-0.88$). Важно также, что при объяснении налоговых поступлений в территориальный бюджет (модель 33) коэффициенты при объясняющих переменных практически не отличаются от коэффициентов модели суммарных налоговых обязательств. Исключение составляет константа, которая характеризует налоговое бремя, определяя фиксированную долю отчислений. Напротив, коэффициенты моделей (32) и (29), объясняющих налоговые сборы соответственно в федеральный бюджет и налоговые обязательства в консолидированный, существенно отличаются. Значение коэффициента при ВРП в модели (32) значительно ниже, чем в модели (33),

что может свидетельствовать о неодинаковой структуре налогов федерального и местного бюджетов, либо о худшей собираемости налогов федерального бюджета. Низкий процент объясненной дисперсии налоговых сборов федерального бюджета (модель 32) говорит о существенной дифференциации по регионам налоговых усилий местных властей в сборе уже начисленных налогов.

Таким образом, модель налоговых сборов территориального бюджета (33) более близка к модели налоговых обязательств (29) (в плане коэффициентов при объясняющих переменных). При этом, поскольку мы объясняем не налоговые обязательства перед местным бюджетом, а фактически собранные налоги, и объясненный процент дисперсии довольно велик, можно сделать вывод, что дисперсия недоимки в территориальные бюджеты невелика, т.е. доля ее менее изменчива по регионам. Это еще раз подчеркивает тот факт, что налоговые усилия властей более строги для сборов в местный бюджет, чем в федеральный. Действительно, на 1 января 1997 г. сумма годового прироста недоимки в бюджетную систему составила 9% по отношению к сумме собранных налогов. При этом недоимка в федеральный бюджет равна 13%, а в территориальные бюджеты - 5%.

По всей видимости хорошая собираемость налогов в местные бюджеты вызвана прежде всего производимыми внутри регионов зачетами. На федеральном уровне зачеты провести методологически труднее, доля их меньше, соответственно больше и недоимка.

Как видим, валовой продукт регионов (в сочетании с долей сельского населения) является довольно хорошим показателем для характеристики налогового потенциала регионов. Однако, одним из его недостатков является большой временной лаг в его расчете. Задержка в его разработке и публикации составля-

ет два года. Поэтому, для более мобильных оценок, возникает необходимость в его замене другими, более доступными показателями.

2.4. Моделирование налоговых обязательств на основе объемов выпуска ведущих отраслей

До сих пор мы моделировали налоговые обязательства регионов, используя основной показатель деловой активности регионов – валовой региональный продукт. Валовой региональный продукт агрегированно характеризует налоговые базы региона. Как уже отмечалось выше, для более точной оценки налогового потенциала необходимо моделировать сами налоговые базы с тем, чтобы предотвратить возможность их занижения в отчетности. Объем выпуска продукции не является фактической налоговой базой, однако является показателем деловой активности. Поэтому его использование может быть более корректным для определения налогового потенциала в широком смысле (см. выше). Еще одним и, пожалуй, основным недостатком ВРП при оценке налогового потенциала является агрегация налоговых баз. Дело в том, что налоговые базы, вследствие отличия отраслевой структуры, могут существенно разниться по регионам. Поэтому оценка единой эффективной ставки для всех налоговых баз одновременно создает дополнительную ошибку, увеличивает необъясненный остаток регрессии. В связи с этим, рассмотрим альтернативную модель налоговых обязательств, построенную на основе более дезагрегированных данных, чем ВРП – на объемах выпуска основных отраслей:

$$\ln(HO_i) = b_0 + b_1 \cdot \ln(ПП_i) + b_2 \cdot \ln(CX_i) + b_3 \cdot \ln(YH_i) + b_4 \cdot \ln(ЛРС_i) + b_5 \cdot TH_i + \eta_i, \quad (34)$$

где

HO_i – как и ранее, налоговые обязательства регионов, определяемые как сумма налоговых поступлений и прироста недоимки;

$ПП_i$ – объем промышленной продукции;

CX_i – валовой объем сельского хозяйства;

$УН_i$ – объем предоставленных услуг населению;

$ПРС_i$ – объем подрядных работ строительства;

$ТН_i$ – доля трудоспособного населения.

Вместо доли сельского населения, в модель теперь включена доля трудоспособного населения. Фактор доли сельского населения, использовавшийся ранее, теперь в какой-то мере учитывается объемом сельскохозяйственной продукции. Доля трудоспособного населения введена для учета неодинаковой возрастной структуры населения по регионам. Предполагается, что переменная войдет в модель с положительным коэффициентом, т.к. в формировании налоговой базы в большей степени участвует трудоспособное население.

Результаты оценки модели (34) на данных 1994-1997 гг. приводятся в таблицах 27-30. На рисунках 37-40 представлены диаграммы рассеяния фактических и предсказанных моделью значений объясняемой переменной (логарифм налоговых обязательств).

ТАБЛИЦА 27

**Результаты оценки коэффициентов модели
(34) для 1994 года.**

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.966	.933	.928	.1737	1.897	
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	30.583	5	6.117	202.814	.000
Residual	2.202	73	3.016E-02		
Total	32.784	78			

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	VIF
(Constant)	-.386	.397		-.973	.334	-1.176	.405	
$\ln(III)$	.493	.044	.555	11.208	.000	.405	.581	2.664
$\ln(CX)$	-7.410E-02	.020	-.120	-3.695	.000	-.114	-.034	1.144
$\ln(YH)$	.267	.056	.231	4.780	.000	.156	.379	2.547
$\ln(IIIC)$	.358	.078	.247	4.571	.000	.202	.513	3.177
TH	3.769E-03	.009	.019	.422	.674	-.014	.022	2.103
Casewise Diagnostics								
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$	Predicted Value		Residual		
71	-3.069		6.54	7.0751		-.5329		

РИСУНОК 37

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (34), 1994г.

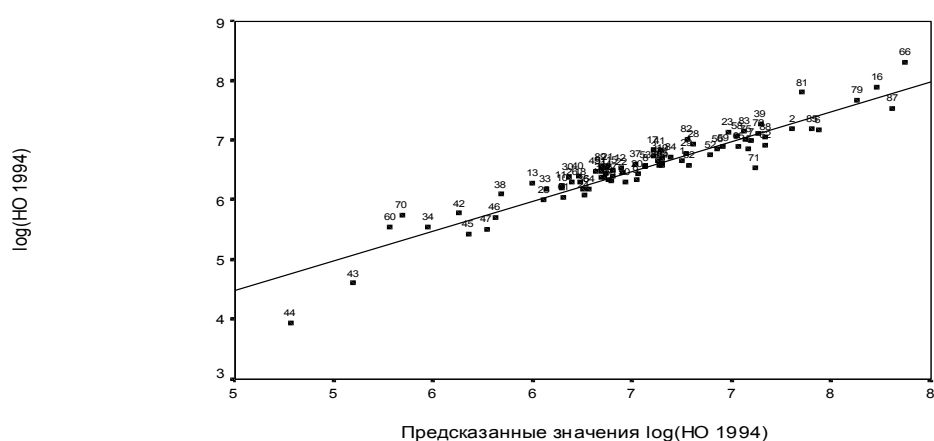


ТАБЛИЦА 28

Результаты оценки коэффициентов модели (34) для 1995 года.

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.945	.893	.886	.2030	2.314	
Sum of Squares		df	Mean Square	F	Sig.
Regression	25.071	5	5.014	121.736	.000
Residual	3.007	73	4.119E-02		
Total	28.078	78			

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	VIF
(Constant)	-.508	.490		-1.036	.304	-1.486	.469	
$\ln(III)$	.338	.057	.433	5.953	.000	.225	.452	3.610
$\ln(CX)$	-.8061E-02	.021	-.166	-3.779	.000	-.123	-.038	1.311
$\ln(VH)$	-.6397E-02	.078	-.055	-.815	.418	-.220	.092	3.112
$\ln(IIPC)$	.570	.097	.435	5.887	.000	.377	.763	3.720
TH	4.044E-02	.010	.216	4.187	.000	.021	.060	1.819
Casewise Diagnostics								
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO)$		Predicted Value		Residual	
43	-3.706		5.43		6.1865		-.7521	
44	3.926		6.84		6.0390		.7967	

РИСУНОК 38

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (34), 1995г.

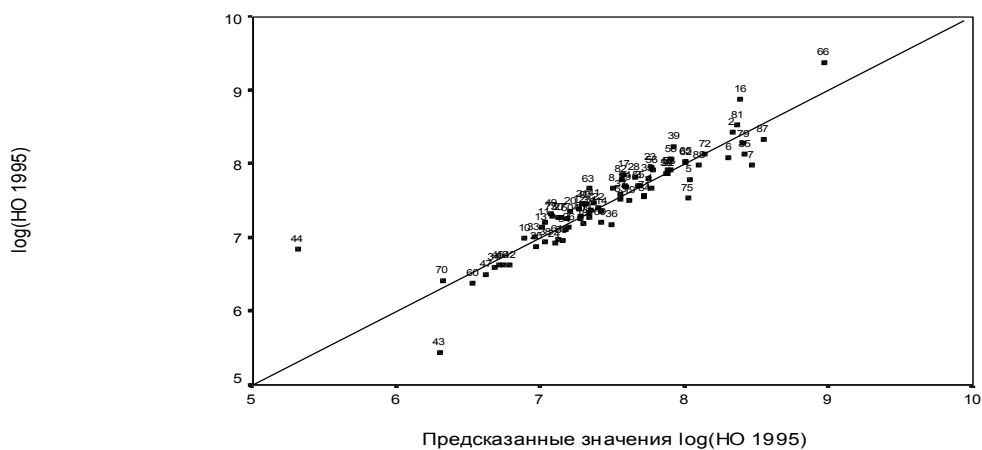


ТАБЛИЦА 29

Результаты оценки коэффициентов модели (34) для 1996 года.

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.934	.872	.863	.2206	2.088	
Sum of Squares		df	Mean Square	F	Sig.
Regression	24.200	5	4.840	99.434	.000
Residual	3.553	73	4.868E-02		
Total	27.754	78			

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	
(Constant)	-6.399E-02	.539		-.119	.906	-1.138	1.010	
$\ln(IIT)$	.278	.063	.351	4.409	.000	.152	.403	3.616
$\ln(CX)$	-6.837E-02	.024	-.145	-2.839	.006	-.116	-.020	1.492
$\ln(YH)$	5.113E-02	.089	.045	.574	.568	-.126	.229	3.542
$\ln(IPC)$	.486	.082	.425	5.919	.000	.322	.649	2.935
TH	3.857E-02	.011	.209	3.643	.001	.017	.060	1.884
Casewise Diagnostics								
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO)$	Predicted Value		Residual		
43	-3.028		5.83	6.4965		-.6680		

РИСУНОК 39

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (34), 1996г.

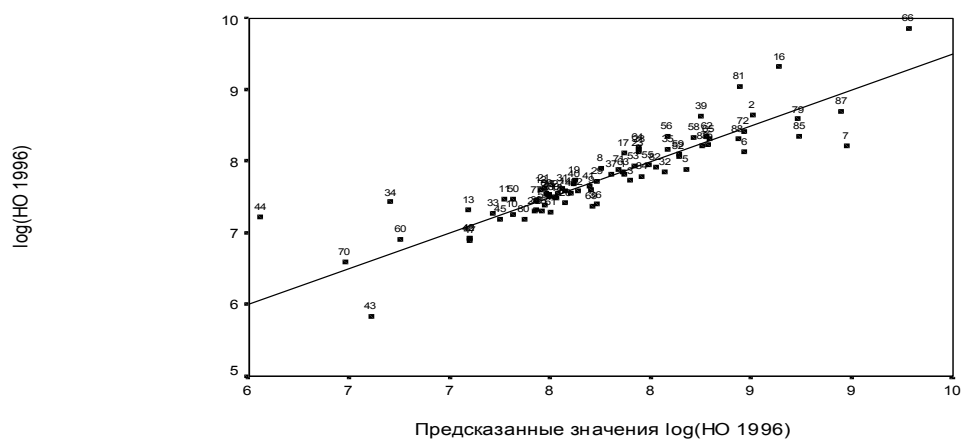


ТАБЛИЦА 30

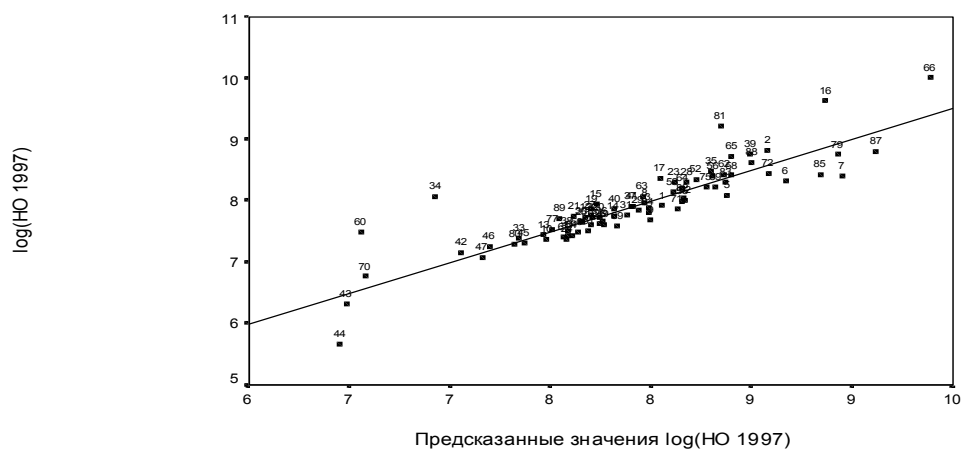
Результаты оценки коэффициентов модели (34) для 1997 года.

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.925	.856	.846	.2485	1.782	
Sum of Squares		df	Mean Square	F	Sig.
Regression	26.845	5	5.369	86.954	.000
Residual	4.507	73	6.174E-02		
Total	31.352	78			

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	VIF
(Constant)	.260	.611		.425	.672	-.958	1.477	
$\ln(III)$	.369	.064	.452	5.770	.000	.241	.496	3.109
$\ln(CX)$	-5.177E-02	.027	-.105	-1.924	.058	-.105	.002	1.505
$\ln(YH)$	.211	.104	.175	2.040	.045	.005	.418	3.731
$\ln(IIPC)$	.340	.081	.307	4.193	.000	.179	.502	2.721
TH	1.601E-02	.012	.082	1.376	.173	-.007	.039	1.802
Casewise Diagnostics								
Регион №	Std. Residual		$\ln(HO_i)$		Predicted Value		Residual	
34	4.344		8.07		6.9873		1.0795	
60	3.120		7.48		6.7032		.7752	

РИСУНОК 40

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (34), 1997г.



Как видно из таблиц, модель в разные периоды объясняет от 86 до 93 процентов дисперсии логарифма налоговых обязательств. Примечательно, что с каждым годом объясняющие свойства модели немного снижаются. Чем вызвано снижение объясняющих свойств модели сказать сложно. Возможно, что с каждым годом увеличивается дисперсия недоимки, вызван-

ная увеличением доли погашения предыдущих задолженностей. На протяжении рассматриваемого периода постоянно происходило снижение инфляции. Реальные объемы недоимки при этом росли. Высокая инфляция снижает долю погашаемой недоимки предыдущих периодов во вновь образующейся. Снижение же инфляции увеличило эту долю, породив тем самым большую ошибку. В то же время, возрастающие объемы недоимки требуют все большего погашения задолженности перед бюджетом предыдущих периодов.

Второй причиной, ухудшающей объясняющие свойства модели, может быть недостаточно учтенный в модели непродовольственный сектор экономики – сектор услуг. В модели учитывается лишь объем услуг населению, в то время как существует сектор корпоративных услуг, таких как реклама, финансовые услуги, и др. Надо отметить, что доля услуг в ВВП на исследуемом промежутке времени постоянно росла. И недоучет данного сектора экономики увеличивает ошибку регрессии из года в год.

Тем не менее, в 1994 г. данная модель обладает даже лучшими дескриптивными свойствами, чем модели на основе ВРП. Коэффициенты модели при объясняющих переменных, если сравнивать доверительные интервалы, примерно одинаковы. При этом валовой продукт сельского хозяйства входит в модель с отрицательным коэффициентом. Это не значит, что сельское хозяйство имеет отрицательные налоговые обязательства. Хотя и сельское хозяйство было в исследуемом периоде дотационным, данная модель не должна улавливать данный факт, т.к. налоговые обязательства в любом случае должны образовываться во всех отраслях, хотя бы за счет подоходного налога на физических лиц, возможные льготы на которых не распространяются. По всей видимости, отрицательный коэффициент следует трактовать как относительно

меньшие суммарные налоговые обязательства в регионах с высокой долей сельскохозяйственного сектора.

Итак, имея оценки коэффициентов модели для четырех лет в отдельности, исследуем теперь насколько стабильны эти оценки во времени.

2.4.1. Оценка стабильности коэффициентов модели на периоде с 1994 по 1997 гг.

Прежде чем оценить единые коэффициенты для объединенного периода, необходимо привести данные разных лет в сопоставимый вид. Ранее оценивались модели на номинальных данных, поэтому для возможности их сопоставления во времени переведем их к реальным ценам января 1994 года. Получим четыре уравнения (для четырех лет):

$$\ln\left(\frac{HO_i^T}{P^T}\right) = b_0^T + b_1^T \cdot \ln\left(\frac{ПП_i^T}{P^T}\right) + b_2^T \cdot \ln\left(\frac{CX_i^T}{P^T}\right) + b_3^T \cdot \ln\left(\frac{YH_i^T}{P^T}\right) + b_4^T \cdot \ln\left(\frac{PPC_i^T}{P^T}\right) + b_5^T \cdot TH_i^T + \eta_{il}^T \quad (35)$$

при

$$T = \{1994, 1995, 1996, 1997\}$$

$$i = \overline{1, n}$$

где

n – число регионов (в анализе участвуют 79 регионов – без автономных образований, относимых к вышестоящим субъектам (перечень см. в приложении 2), и без Чеченской республики);

P^T – индекс цен для периода T , характеризующий кратность роста цен по отношению к январю 1994г.,

$$P^T = \begin{cases} 3.1, & T = 1994 \\ 7.3, & T = 1995 \\ 8.9, & T = 1996 \\ 9.9, & T = 1997 \end{cases}.$$

Проверим гипотезу о равенстве коэффициентов уравнений всех периодов:

$$H_0 : \bigcup_{j=0}^5 (b_j^{94} = b_j^{95} = b_j^{96} = b_j^{97} = b_j^U) , \quad (36)$$

где

b_j^U – единый для всех лет коэффициент при j -той объясняющей переменной.

Для этого объединим данные в одной выборке, сначала с разделением объясняющих переменных по годам, значения которых будут определяться следующим образом:

$$\begin{aligned} X_j^{94} &= \begin{cases} X_j^{94}, & \text{при } 1 \leq j \leq n \\ 0, & \text{при других } j \end{cases} \\ X_j^{95} &= \begin{cases} X_{j-n}^{95}, & \text{при } n+1 \leq j \leq 2 \cdot n \\ 0, & \text{при других } j \end{cases} \\ X_j^{96} &= \begin{cases} X_{j-2 \cdot n}^{95}, & \text{при } 2 \cdot n + 1 \leq j \leq 3 \cdot n \\ 0, & \text{при других } j \end{cases} \\ X_j^{97} &= \begin{cases} X_{j-3 \cdot n}^{95}, & \text{при } 3 \cdot n + 1 \leq j \leq 4 \cdot n \\ 0, & \text{при других } j \end{cases} \end{aligned} \quad (37)$$

$$j = \overline{1, 4 \cdot n}$$

где

X_i^T – объясняющие факторы модели (35) для периода $T = \{1994, 1995, 1996, 1997\}$, $i = \overline{1, n}$.

Объясняемая переменная (налоговые обязательства) формируется объединением выборок четырех лет, дефлированных на индекс цен. Таким образом, число наблюдений в выборке возрастает в четыре раза. Число переменных в модели также увеличивается в четыре раза. Чтобы учесть возможное изменение константы, в модель вводится три логические переменные для разных лет, значения которых равны единице в соответствующем году, и равных нулю во всех остальных случаях.

Получим следующую модель:

$$\begin{aligned} \ln(HO_i^U) = & b_0 + (b_0^{94} - b_0) \cdot D_i^{94} + (b_0^{95} - b_0) \cdot D_i^{95} + (b_0^{96} - b_0) \cdot D_i^{96} + \\ & + b_1^{94} \cdot \ln\left(\frac{ПП_i^{94}}{P^{94}}\right) + b_1^{95} \cdot \ln\left(\frac{ПП_i^{95}}{P^{95}}\right) + b_1^{96} \cdot \ln\left(\frac{ПП_i^{96}}{P^{96}}\right) + b_1^{97} \cdot \ln\left(\frac{ПП_i^{97}}{P^{97}}\right) + \\ & + b_2^{94} \cdot \ln\left(\frac{CX_i^{94}}{P^{94}}\right) + b_2^{95} \cdot \ln\left(\frac{CX_i^{95}}{P^{95}}\right) + b_2^{96} \cdot \ln\left(\frac{CX_i^{96}}{P^{96}}\right) + b_2^{97} \cdot \ln\left(\frac{CX_i^{97}}{P^{97}}\right) + \\ & + b_3^{94} \cdot \ln\left(\frac{YH_i^{94}}{P^{94}}\right) + b_3^{95} \cdot \ln\left(\frac{YH_i^{95}}{P^{95}}\right) + b_3^{96} \cdot \ln\left(\frac{YH_i^{96}}{P^{96}}\right) + b_3^{97} \cdot \ln\left(\frac{YH_i^{97}}{P^{97}}\right) + \\ & + b_4^{94} \cdot \ln\left(\frac{ППС_i^{94}}{P^{94}}\right) + b_4^{95} \cdot \ln\left(\frac{ППС_i^{95}}{P^{95}}\right) + b_4^{96} \cdot \ln\left(\frac{ППС_i^{96}}{P^{96}}\right) + b_4^{97} \cdot \ln\left(\frac{ППС_i^{97}}{P^{97}}\right) + \\ & + b_5^{94} \cdot TH_i^{94} + b_5^{95} \cdot TH_i^{95} + b_5^{96} \cdot TH_i^{96} + b_5^{97} \cdot TH_i^{97} + \eta_i \\ & i = \overline{1, 4 \cdot n} \end{aligned} \quad , \quad (38)$$

где

n - число регионов;

$$HO^U = \left(\frac{HO^{94}}{P^{94}}; \frac{HO^{95}}{P^{95}}; \frac{HO^{96}}{P^{96}}; \frac{HO^{97}}{P^{97}} \right)' - \text{объединенный вектор}$$

значений налоговых обязательств четырех лет (1994-1997 гг., в сопоставимых ценах).

Данная модель попадает под классификацию кажущихся несвязанными регрессионных уравнений (SURE). Поэтому оценка коэффициентов данного уравнения должна производиться обобщенным методом наименьших квадратов, учитывающим возможную корреляцию остатков разных периодов. Если мы считаем, что ошибки (регионов разных лет) не коррелированы, то мы можем оценивать систему простым методом наименьших квадратов. На данном этапе работы будем считать, что остатки не коррелированы и оценим уравнение (38), используя OLS. Результаты оценки уравнения приведены в таблице 31. На рисунке 41 представлена гистограмма распределения остатков регрессии с аппроксимирующей кривой плотности нормального распределения. На рисунке 42 представлена диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений объясняемой переменной.

ТАБЛИЦА 31

**Результаты оценки коэффициентов модели
(38) для 1994-1997 годов.**

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson			
.944	.892	.883	.2131	2.016			
Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.	
Regression	109.177	23	4.747		104.486	.000	
Residual	13.266	292	4.543E-02				
Total	122.443	315					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error				Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	9.753E-02	.498		.196	.845	-.883	1.078
$\ln(\Pi\Pi^{94})$	.493	.054	2.199	9.130	.000	.387	.599
$\ln(\Pi\Pi^{95})$	.339	.060	1.546	5.679	.000	.222	.457
$\ln(\Pi\Pi^{96})$	.282	.061	1.297	4.615	.000	.162	.402
$\ln(\Pi\Pi^{97})$	.367	.055	1.685	6.680	.000	.259	.475
$\ln(CX^{94})$	-8.806E-	.029	-.314	-2.996	.003	-.146	-.030

	02						
$\ln(CX^{95})$	-.106	.029	-.387	-3.613	.000	-.163	-.048
$\ln(CX^{96})$	-9.485E-02	.031	-.360	-3.030	.003	-.156	-.033
$\ln(CX^{97})$	-6.683E-02	.031	-.253	-2.130	.034	-.129	-.005
$\ln(YH^{94})$	.271	.068	.771	3.959	.000	.136	.405
$\ln(YH^{95})$	-5.814E-02	.082	-.178	-.711	.478	-.219	.103
$\ln(YH^{96})$	5.271E-02	.085	.173	.619	.536	-.115	.220
$\ln(YH^{97})$	.220	.088	.745	2.496	.013	.046	.393
$\ln(PPC^{94})$	.358	.096	1.171	3.733	.000	.169	.547
$\ln(PPC^{95})$	.577	.101	1.887	5.692	.000	.377	.776
$\ln(PPC^{96})$	.486	.079	1.609	6.140	.000	.330	.642
$\ln(PPC^{97})$	.345	.069	1.122	4.964	.000	.208	.482
TH^{94}	2.870E-03	.011	.114	.262	.793	-.019	.024
TH^{95}	3.802E-02	.010	1.514	3.755	.000	.018	.058
TH^{96}	3.654E-02	.010	1.463	3.603	.000	.017	.057
TH^{97}	1.424E-02	.010	.574	1.438	.151	-.005	.034
D^{94}	-.328	.703	-.228	-.467	.641	-1.710	1.055
D^{95}	-.868	.701	-.604	-1.238	.217	-2.248	.512
D^{96}	-.494	.701	-.344	-.704	.482	-1.873	.886
Casewise Diagnostics							
Регион №*	Std. Residual	$\ln(HO/P)$		Predicted Value		Residual	
543	-3.588	3.45		4.2128		-.7647	
544	3.716	4.85		4.0573		.7921	
634	3.089	5.24		4.5837		.6584	
643	-3.201	3.64		4.3268		-.6822	
734	5.087	5.78		4.6944		1.0842	
760	3.655	5.19		4.4111		.7791	
781	3.049	6.92		6.2705		.6498	

Примечание: для краткости записи переменные в таблице не отнесены к индексу цен, что подразумевается. Т.е. $\ln(\Pi\Pi^{94}) \equiv \ln\left(\frac{\Pi\Pi_i^{94}}{P^{94}}\right)$, остальные (рублевые) пере-

менные – по аналогии (см. формулу 38).

* - первая цифра номера соответствует последней цифре номера года; например, регион №543, соответствует регион №43 в 1995 году.

РИСУНОК 41

Гистограмма распределения остатков регрессии (38)

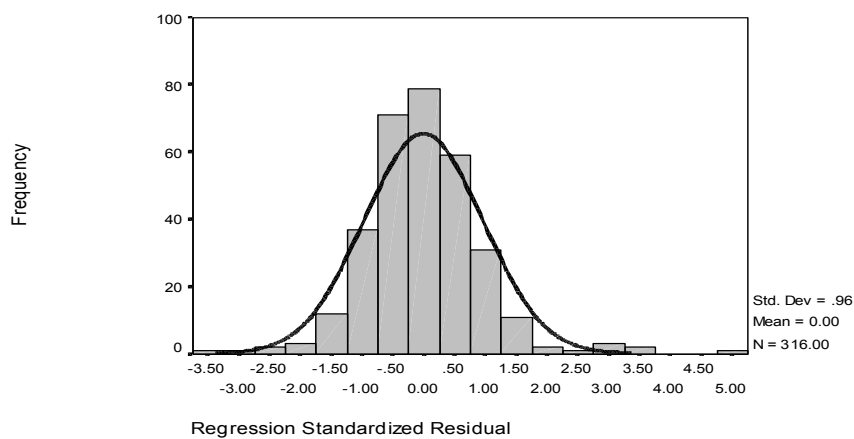
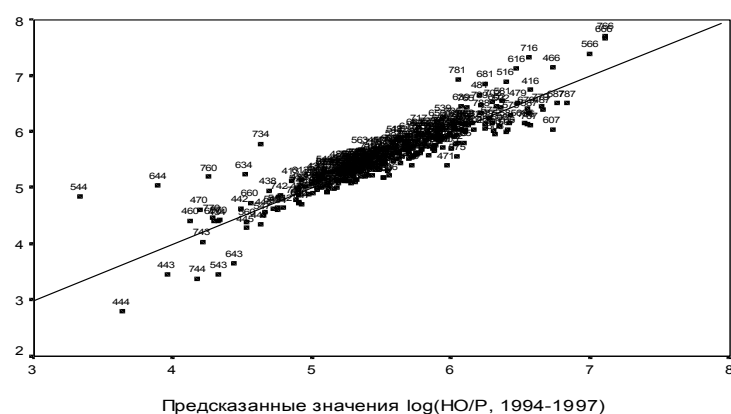


РИСУНОК 42

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (38), 1994-1997 гг.



Теперь объединим данные разных лет по каждому фактору в один вектор. Получим модель равносильную (34), но с объединенными переменными:

$$\ln(HO_i^U) = b_0^U + b_1^U \cdot \ln(ПП_i^U) + b_2^U \cdot \ln(CX_i^U) + b_3^U \cdot \ln(YH_i^U) + b_4^U \cdot \ln(ППС_i^U) + b_5^U \cdot TH_i^U + \eta_{it}^U \quad (39)$$

Результаты оценки данной модели приведены в таблице 32 и на рис. 44.

ТАБЛИЦА 32

Результаты оценки модели (39) на объединенных данных (1994-1997гг.)

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson	
.936	.876	.874	.2217	1.930	
Sum of Squares		df	Mean Square	F	Sig.
Regression	107.204	5	21.441	436.179	.000
Residual	15.238	310	4.916E-02		
Total	122.443	315			

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	-.339	.254		-1.332	.184	-.838	.161
$\ln(III^U)$	.370	.028	.450	12.982	.000	.314	.426
$\ln(CX^U)$	-8.304E-02	.015	-.124	-5.726	.000	-.112	-.055
$\ln(VH^U)$	.175	.030	.171	5.733	.000	.115	.234
$\ln(PPC^U)$	.389	.042	.312	9.231	.000	.306	.472
TH^U	2.266E-02	.005	.117	4.366	.000	.012	.033
Casewise Diagnostics							
Регион №*	Std. Residual	$\ln(HO/P)$		Predicted Value		Residual	
444	-4.084	2.79		3.6960		-.9056	
544	5.432	4.85		3.6450		1.2044	
634	3.271	5.24		4.5168		.7253	
644	4.657	5.03		4.0015		1.0324	
734	5.140	5.78		4.6390		1.1396	
760	3.809	5.19		4.3457		.8445	

* - первая цифра номера соответствует последней цифре номера года; например, регион №543, соответствует регион №43 в 1995 году.

РИСУНОК 43

Гистограмма распределения остатков регрессии (39)

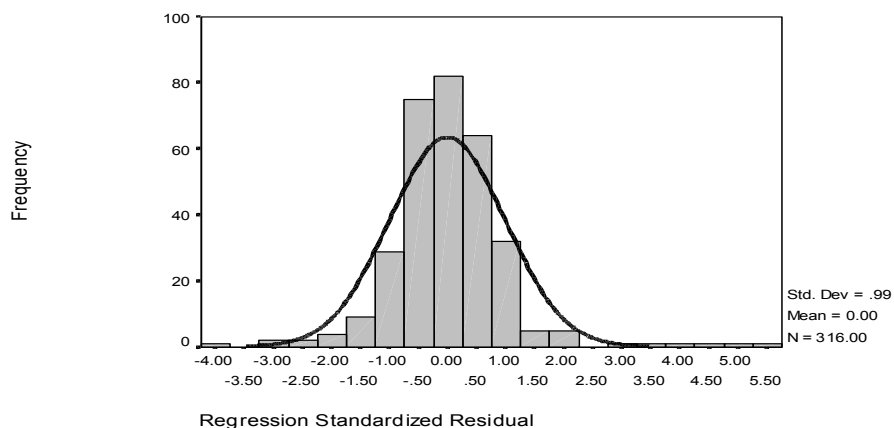
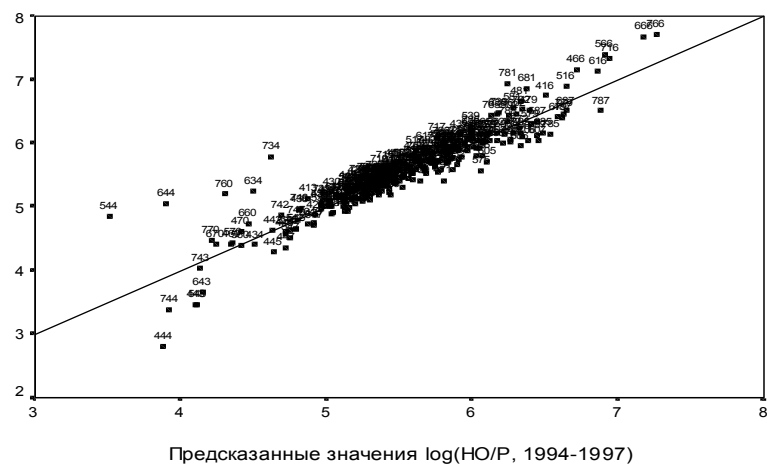


РИСУНОК 44

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств (в сопоставимых ценах), оцененных из модели (39) на объединенных данных (1994-1997гг.).



Как показывают результаты расчетов, объясненный процент дисперсии изменился не сильно (с 0.892 до 0.876), однако скорректированный коэффициент детерминации (Adjusted R Squared) также снизился. Проведем F-тест на значимость изменения объясняющих свойств модели при консолидации данных разных лет, т.е. на справедливость гипотезы о стабильности коэффициентов (36):

$$F = \frac{(RSS_R - RSS_U)/(3 \cdot k + 3)}{RSS_U/(n - 4 \cdot k - 4)} = \frac{(15.238 - 13.266)/18}{13.266/292} = 2.412 \quad (40)$$

$$F_{кр}^{\alpha=0.05}(18; 292) = 1.639 \Rightarrow F > F_{кр}^{\alpha=0.05}$$

$$F_{кр}^{\alpha=0.01}(18; 292) = 1.996 \Rightarrow F > F_{кр}^{\alpha=0.01}$$

Получаем, что гипотеза о постоянстве коэффициентов отвергается как на пяти-, так и на однопроцентном уровне значимости. Однако, как мы уже говорили ранее, применение данных оценок и тестов справедливо только при отсутствии коррелированности остатков. При этом серьезном допущении, мы можем сказать, что коэффициенты значимо изменялись с течением времени. Но, по всей видимости, их изменение было не настолько существенным, чтобы изменить процент объясняемой дисперсии более чем на один процент. Возможно также, что различие коэффициентов вызвано "выбросами", влияющих на точность оценки коэффициентов.

Повторим процедуру проверки гипотезы (36) о стабильности коэффициентов модели, исключая из выборки значения, определяемые как выбросы одновременно в двух моделях (38) и (39).

Результаты оценки моделей (38) и (39) с исключением "выбросов" приведены в таблицах 33-34, соответствующие гистограммы и диаграммы представлены на рисунках 45-48.

ТАБЛИЦА 33

**Результаты оценки коэффициентов модели (38) для
1994-1997 годов, с исключением "выбросных" точек.**

R	R Square		Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate		Durbin-Watson Statistic	
.966	.933		.928	.1635		1.909	
	Sum of Squares		df	Mean Square		F	Sig.
Regression	105.879		23	4.603		172.285	.000
Residual	7.588		284	2.672E-02			
Total	113.468		307				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	.498	.417		1.193	.234	-.324	1.319
$\ln(\Pi\Pi^{94})$	.493	.041	2.275	11.905	.000	.411	.575
$\ln(\Pi\Pi^{95})$	.367	.048	1.728	7.572	.000	.272	.463
$\ln(\Pi\Pi^{96})$	.363	.051	1.714	7.081	.000	.262	.464
$\ln(\Pi\Pi^{97})$	.433	.046	2.038	9.413	.000	.342	.524
$\ln(CX^{94})$	-8.806E-02	.023	-.325	-3.907	.000	-.132	-.044
$\ln(CX^{95})$	-8.052E-02	.023	-.304	-3.466	.001	-.126	-.035
$\ln(CX^{96})$	-5.325E-02	.025	-.207	-2.146	.033	-.102	-.004
$\ln(CX^{97})$	-8.114E-02	.024	-.314	-3.331	.001	-.129	-.033
$\ln(YH^{94})$	.271	.052	.798	5.163	.000	.167	.374
$\ln(YH^{95})$	.144	.076	.456	1.886	.060	-.006	.294
$\ln(YH^{96})$	.248	.071	.835	3.477	.001	.108	.388
$\ln(YH^{97})$	.224	.068	.776	3.277	.001	.089	.358
$\ln(\Pi PC^{94})$	.358	.074	1.211	4.868	.000	.213	.503
$\ln(\Pi PC^{95})$	.521	.080	1.755	6.495	.000	.363	.678
$\ln(\Pi PC^{96})$	.462	.067	1.569	6.919	.000	.331	.593
$\ln(\Pi PC^{97})$	.388	.057	1.292	6.763	.000	.275	.500

TH^{94}	2.870E-03	.008	.118	.342	.733	-.014	.019
TH^{95}	1.759E-02	.009	.719	2.063	.040	.001	.034
TH^{96}	6.004E-03	.009	.245	.672	.502	-.012	.024
TH^{97}	-3.247E-03	.008	-.133	-.384	.701	-.020	.013
D^{94}	-.728	.564	-.524	-1.290	.198	-1.838	.383
D^{95}	-1.040	.568	-.742	-1.831	.068	-2.159	.078
D^{96}	-.732	.584	-.520	-1.253	.211	-1.883	.418
Casewise Diagnostics							
Регион №	Std. Residual	$\ln(HO_i/P)$	Predicted Value		Residual	Status	
471	-3.244	5.39	5.9251		-.5303		
543	-3.563	3.45	4.0305		-.5824	X	
544	7.887	4.85	3.5602		1.2892	X	
575	-3.250	5.55	6.0853		-.5312		
634	5.319	5.24	4.3727		.8694	X	
644	7.715	5.03	3.7727		1.2612	X	
681	3.701	6.85	6.2457		.6050	X	
734	7.363	5.78	4.5751		1.2035	X	
760	5.769	5.19	4.2473		.9429	X	
781	4.971	6.92	6.1078		.8125	X	

Примечание: для краткости записи переменные в таблице не отнесены к индексу цен, что подразумевается. Т.е. $\ln(III^{94}) \equiv \ln\left(\frac{III_i^{94}}{P^{94}}\right)$, остальные (рублевые) пере-

менные – по аналогии (см. формулу 38).

* - первая цифра номера соответствует последней цифре номера года; например, регион №543, соответствует регион №43 в 1995 году.

РИСУНОК 45

Гистограмма распределения остатков регрессии (38) с исключением "выбросных" точек

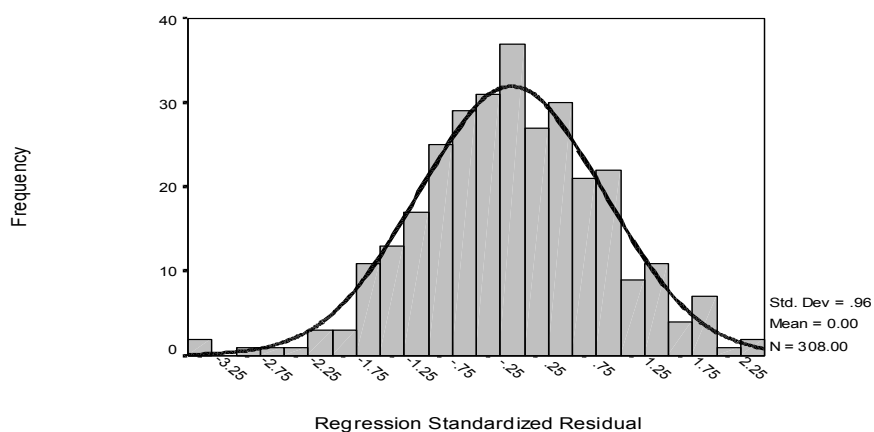


РИСУНОК 46

Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (38) с исключением "выбросных" точек, 1994-1997 гг.

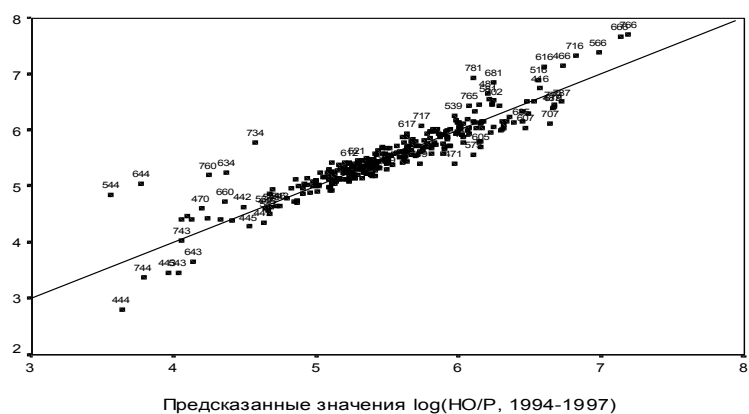


ТАБЛИЦА 34

**Результаты оценки коэффициентов модели (39)
для 1994-1997 годов, с исключением "выбросных" точек**

R	R Square		Adjusted R Square		Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson Statistic		
.963	.928		.926		.1650	1.817		
	Sum of Squares		df	Mean Square	F		Sig.	
Regression	105.244		5	21.049	772.926		.000	
Residual	8.224		302	2.723E-02				
Total	113.468		307					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95% Confidence Interval for B		Collinearity Statistics
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	VIF
(Constant)	-.133	.198		-.674	.501	-.522	.256	
$\ln(\Pi T^U)$	.437	.023	.500	19.232	.000	.392	.482	2.813
$\ln(CX^U)$	-8.281E-02	.011	-.128	-7.618	.000	-.104	-.061	1.176
$\ln(YH^U)$	.203	.023	.195	8.749	.000	.157	.248	2.076
$\ln(\Pi PC^U)$	.404	.033	.327	12.345	.000	.340	.469	2.932
TH^U	7.645E-03	.004	.039	1.855	.065	.000	.016	1.864
Casewise Diagnostics								
Регион №*	Std. Residual		$\ln(HO/P)$	Predicted Value	Residual		Status	
443	-3.042		3.45	3.9552	-.5020			
444	-3.518		2.79	3.3710	-.5806			
543	-3.038		3.45	3.9494	-.5013		X	
544	9.153		4.85	3.3389	1.5104		X	
575	-3.300		5.55	6.0986	-.5445			
605	-3.021		5.69	6.1909	-.4985			
634	5.013		5.24	4.4149	.8272		X	
644	7.902		5.03	3.7299	1.3039		X	
681	3.240		6.85	6.3161	.5346		X	
734	7.497		5.78	4.5415	1.2371		X	
760	5.987		5.19	4.2022	.9880		X	
781	4.339		6.92	6.2043	.7160		X	

* - первая цифра номера соответствует последней цифре номера года; например, регион №543, соответствует регион №43 в 1995 году.

РИСУНОК 47

**Гистограмма распределения остатков регрессии (39)
с исключением "выбросных" точек**

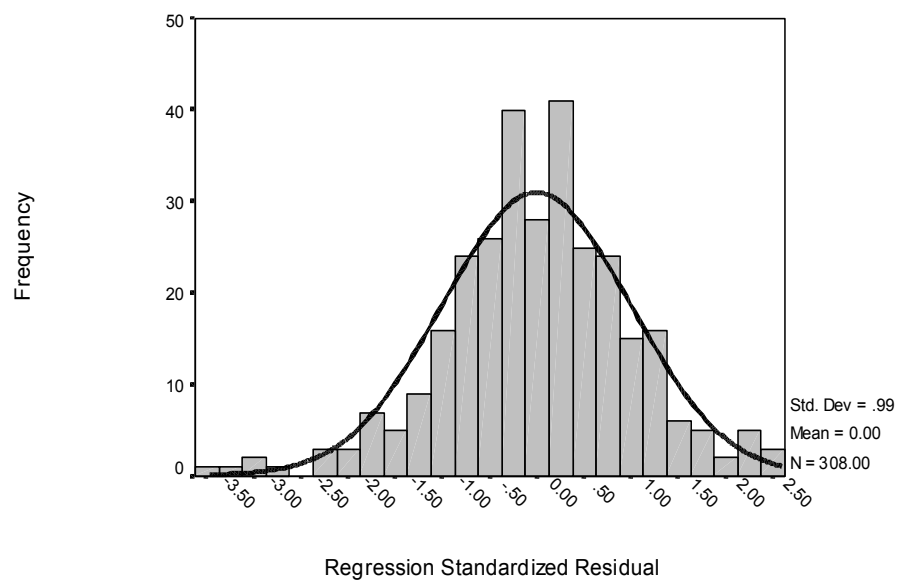
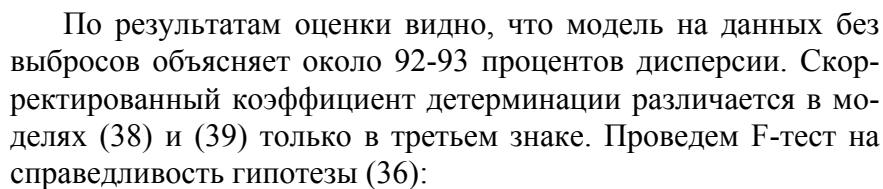


Диаграмма рассеяния фактических и предсказанных значений логарифма налоговых обязательств, оцененных из модели (39) на объединенных данных (1994-1997гг.) с исключением "выбросных" точек.



$$F = \frac{(RSS_R - RSS_U)/(3 \cdot k + 3)}{RSS_U/(n - 4 \cdot k - 4)} = \frac{(8.224 - 7.588)/18}{7.588/284} = 1.322$$

(41)

$$F_{кр}^{\alpha=0.05}(18; 284) = 1.640 \Rightarrow F < F_{кр}^{\alpha=0.05}$$

$$F_{кр}^{\alpha=0.01}(18; 284) = 1.998 \Rightarrow F < F_{кр}^{\alpha=0.01}$$

Получаем, что гипотеза о равенстве коэффициентов всех лет не отвергается. Таким образом, мы можем считать, что коэффициенты модели (34) одинаковы для всех лет и равны коэффициентам модели (39), если мы считаем "выбросы", необъясняемые моделью, случайными. Как и ранее, при этом мы предполагаем некоррелированность остатков. Из гистограмм 45 и 47 видно, что распределение остатков регрессий довольно хорошо описывается нормальным распределением, что может свидетельствовать о выполнении соответствующего условия Гаусса-Маркова.

Таким образом, переводя модель в мультипликативный вид, получим:

$$НП_i^* = ПП_i^{0.44} \cdot CX_i^{-0.08} \cdot УН_i^{0.20} \cdot ПРС_i^{0.40} \cdot \exp(0.008 \cdot TH_i) \quad (42)$$

где

$НП_i^*$ – оценка налогового потенциала i -того региона (в сопоставимых ценах).

В модели не учтена константа, т.к. она оказалась незначимой (при оценке модели без константы коэффициенты практически не изменились). Показатели степени равны эластичности налоговых обязательств по соответствующим переменным. Таким образом, из модели следует, что наибольшую налоговую нагрузку (эластичность) несут регионы в которых преобладают промышленность и строительство. Сельское хозяйство

входит в модель с отрицательным коэффициентом, что может означать, убыточность либо наличие налоговых льгот или дотаций в данной отрасли.

Важно также отметить, что ограничением модели являются ненулевой выпуск всех отраслей. Это вызвано мультипликативной зависимостью модели. Для некоторых субъектов Федерации это требование не выполняется. Так, в г. Москве и г. Санкт-Петербурге не производится сельскохозяйственной продукции. Поэтому, для данных регионов из модели исключается соответствующий фактор (объем сельского хозяйства на душу населения). Остальные коэффициенты при этом будем считать неизменными, т.к. они оценивались с учетом данных регионов.

2.5 Некоторые выводы

Обобщая полученные результаты, сформулируем основные выводы:

1. Налоговые обязательства регионов хорошо описываются моделями, построенными на основе добавленной стоимости, произведенной в регионе. Данная зависимость, по всей видимости, носит нелинейный характер, что может свидетельствовать о прогрессивной налоговой нагрузке на ВРП.
2. Налоговые усилия властей по сбору начисленных федеральных налогов неодинаковы в разных регионах, о чем говорит низкий процент объясненной дисперсии недоимки. В то же время фактические местные налоговые сборы объясняются моделью намного лучше, чем фактические налоговые сборы в федеральный бюджет. Это может свидетельствовать о том, что фискальные усилия местных властей в большей степени направлены на собираемость местных налоговых отчислений. Однако лучшая собираемость местных налогов может быть вызвана, прежде всего, высо-

кой долей взаимозачетов в доходах местных бюджетов. Местные власти имеют больше возможностей для применения зачетов, что позволяет сократить недоимку и увеличить налоговые сборы.

3. Модель, построенная на основе объемов выпуска основных отраслей, объясняет около 90% дисперсии (логарифма) налоговых обязательств. Полученные результаты позволяют сделать вывод о том, что коэффициенты модели одинаковы для разных периодов (1994, 1995, 1996 и 1997 гг.). Данный факт позволяет использовать полученную модель в качестве прогнозной и для оценки налогового потенциала регионов.
4. Следует отметить, что модель, построенная на основе объемов выпуска отраслей, более предпочтительна для оценки налогового потенциала в широком смысле по сравнению с моделями на основе ВРП, поскольку строит оценку не на самих базах, а на их оценке (объемах отраслей). Модели же построенные на основе ВРП и дезагрегированных налоговых базах лучше подходят для оценки налоговых усилий регионов по сбору налогов и установлению налоговых ставок.

Приложение 1. Результаты статистического анализа налоговых обязательств

Результаты статистического анализа обязательств по налогу на прибыль (с учетом платежей в месяцы перерасчета)

Объясняемая переменная – реальные обязательства по налогу на прибыль

№ уравнения	2.1	2.1*	2.2	2.2*	2.3	2.3*	2.4	2.4*
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	55	55	55	55	55	55
Константа	-1,712 (-2,557)	-1,276 (-1,680)	-1,534 (-2,112)	-1,241 (-1,586)	-1,229 (-1,777)	-0,901 (-1,194)	-0,390 (-1,964)	-0,217 (-0,716)
ВВП	0,119 (4,190)	0,101 (3,220)						
Перерасчеты за I-III квартал	0,020 (4,803)	0,021 (10,070)						
Перерасчет за IV квартал	0,025 (5,256)	0,021 (7,998)						
ВВП – косвенные налоги			0,135 (3,616)	0,121 (3,086)				
Перерасчеты за I-III квартал			0,024 (4,628)	0,025 (9,978)				
Перерасчет за IV квартал			0,029 (4,965)	0,025 (7,921)				
ВВП - косвенные налоги - социальные платежи					0,138 (3,355)	0,120 (2,743)		
перерасчеты за I-III квартал					0,027 (4,515)	0,029 (9,774)		
перерасчет за IV квартал					0,033 (4,851)	0,028 (7,743)		
ВВП - косвенные налоги - соц. платежи - вычет з/п							0,122 (7,548)	0,109 (4,537)
перерасчеты за I-III квартал							0,039 (7,305)	0,040 (10,271)
перерасчет за IV квартал							0,049 (8,052)	0,040 (8,386)
R ²	0,556	0,736	0,520	0,732	0,507	0,726	0,781	0,774
R ² adjusted	0,530	0,715	0,491	0,710	0,478	0,704	0,768	0,756
F statistic	21,297		18,393		17,466		60,651	
Durbin-Watson stat	0,615		0,565		0,558		1,216	
Schwartz criteria	-0,816		-0,737		-0,710		-1,523	

* - уравнение с устраненной автокорреляцией остатков по методике Прайса-Уинстена

№ уравнения	2.5	2.5*	2.6	2.7	2.7*	2.8	2.8*	2.9	2.9*
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Кол-во наблюдений	55	55	42	55	55	42	42	55	55
Константа	-0,176 (-0,865)	-0,168 (-0,602)	-0,076 (-0,276)	-0,539 (-2,977)	-0,527 (-2,103)	-1,520 (-4,523)	-1,495 (-4,132)	0,149 (0,148)	-0,526 (-0,398)
ВВП - косвенные налоги - соц. платежи - вычет з/п	0,089 (4,509)	0,096 (3,772)	0,061 (2,125)	0,055 (2,377)	0,058 (2,109)	0,086 (3,136)	0,086 (2,932)	0,131 (5,752)	0,105 (3,390)
перерасчеты за I-III квартал	0,042 (8,077)	0,041 (9,906)	0,046 (7,852)	0,042 (8,710)	0,041 (10,221)	0,045 (7,414)	0,044 (7,483)	0,040 (7,524)	0,040 (10,196)
перерасчет за IV квартал	0,049 (8,430)	0,041 (8,309)	0,044 (7,675)	0,046 (8,412)	0,042 (8,596)	0,043 (7,312)	0,042 (7,184)	0,049 (7,976)	0,040 (8,064)
Темп инфляции (ИПЦ)	3,796 (2,657)	2,355 (1,285)	11,821 (5,414)						
Реальный курс доллара				1,190 (3,770)	1,143 (2,848)	2,215 (5,033)	2,192 (4,162)		
Доля наличных денег в М ₂								-1,777 (-0,545)	1,015 (0,243)
R ²	0,808	0,781	0,824	0,830	0,806	0,813	0,804	0,782	0,774
R ² adjusted	0,793	0,759	0,805	0,816	0,786	0,792	0,777	0,765	0,751
F statistic	52,658		43,292	60,831		40,142		44,936	
Durbin-Watson stat	1,429		2,086	1,407		1,733		1,241	
Schwartz criteria	-1,582		-1,846	-1,700		-1,785		-1,456	

№ уравнения	2.10	2.10*	2.11	2.11*	2.12	2.12*	2.13	2.13*	2.14	2.14*
Период оценок	02/95 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Кол-во наблюдений	42	42	55	55	55	55	55	55	55	55
Константа	1,611 (1,236)	0,948 (0,562)	1,395 (3,035)	1,234 (2,316)	-0,401 (-2,048)	-0,233 (-0,778)	-0,394 (-1,967)	-0,218 (-0,712)	-0,396 (-2,043)	-0,261 (-0,879)
ВВП - косвенные налоги - соц. Платежи - вычет з/п	0,159 (4,437)	0,118 (2,381)	0,057 (2,703)	0,063 (2,611)	0,116 (7,082)	0,109 (4,543)	0,121 (7,293)	0,109 (4,476)	0,112 (6,673)	0,109 (4,655)
Перерасчеты за I-III квартал	0,044 (5,797)	0,043 (7,547)	0,042 (8,844)	0,041 (9,417)	0,040 (7,500)	0,040 (10,132)	0,040 (7,251)	0,040 (10,161)	0,041 (7,669)	0,040 (10,130)
Перерасчет за IV квартал	0,049 (6,674)	0,041 (6,729)	0,048 (9,105)	0,044 (8,711)	0,048 (7,972)	0,040 (8,304)	0,049 (7,951)	0,040 (8,301)	0,047 (7,842)	0,040 (8,227)
Доля наличных денег в М ₂	-6,843 (-1,699)	-3,684 (-0,709)								
Доля убыточных предприятий			-2,954 (-4,188)	-2,652 (-3,195)						
Прирост дебиторской задолженности					0,025 (1,512)	0,007 (0,538)				
Прирост просроченной дебиторской задолж.							0,010 (0,376)	0,001 (0,055)		
Прирост задолженности покупателей									0,050 (1,847)	0,017 (0,800)
R ²	0,707	0,714	0,838	0,814	0,791	0,775	0,782	0,774	0,795	0,777
R ² adjusted	0,676	0,674	0,825	0,795	0,774	0,752	0,764	0,751	0,779	0,754
F statistic	22,356		64,625		47,208		44,758		48,491	
Durbin-Watson stat	1,303		1,727		1,326		1,223		1,367	
Schwartz criteria	-1,338		-1,751		-1,495		-1,453		-1,516	

**Результаты статистического анализа обязательств
по налогу на добавленную стоимость (оценка базы,
учет квартальных платежей)**

**Объясняемая переменная – реальные
обязательства по НДС.**

№ уравнения	3.1	3.1*	3.2	3.2*	3.2^	3.2^*	3.3	3.3*	3.4	3.4*
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Константа	0,260 (0,570)	0,221 (0,537)	0,149 (0,547)	0,238 (0,741)	0,070 (0,273)	-0,082 (-0,253)	0,530 (2,646)	0,541 (1,112)	0,588 (2,614)	0,687 (2,525)
ВВП	0,068 (3,523)	0,070 (3,991)	0,064 (5,580)	0,060 (4,425)						
ВВП с лагом 1					0,068 (6,192)	0,075 (5,387)				
база для квартального платежа			0,009 (8,271)	0,009 (9,302)	0,007 (7,020)	0,008 (9,292)				
ВВП, скорректированный на ставку НДС							0,045 (5,700)	0,050 (2,285)		
то же для квартального платежа							0,008 (8,527)	0,009 (9,713)		
ВВП - чистый экспорт, скоррект. на ставку									0,045 (4,811)	0,041 (3,585)
то же для квартального платежа									0,009 (7,879)	0,009 (9,044)
Dummy0697			-0,923 (-3,681)	-0,916 (-3,780)	-0,901 (-3,744)	-0,904 (-4,304)	-0,881 (-3,604)	-0,920 (-3,807)	-0,906 (-3,458)	-0,913 (-3,653)
dummy1297			1,126 (4,464)	1,084 (4,384)	1,297 (5,406)	1,394 (6,613)	1,242 (5,090)	1,075 (4,076)	1,220 (4,660)	1,167 (4,625)
R ²	0,190	0,234	0,736	0,748	0,757	0,808	0,750	0,740	0,712	0,731
R ² adjusted	0,174	0,205	0,714	0,722	0,738	0,788	0,730	0,713	0,689	0,704
F statistic	12,414		34,782		38,974		37,444		30,969	
Durbin-Watson stat	1,257		1,594		1,255		1,690		1,523	
Schwartz criteria	-1,627		-2,529		-2,614		-2,583		-2,445	

* - уравнение с устраненной автокорреляцией остатков по методике Пrais-Уинстена

№ уравнения	3.5	3.5*	3.6	3.7	3.8	3.8*	3.9	3.10	3.10*	3.11
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/95 - 07/98	06/93 - 06/96	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	43	37	55	55	42	55	55	42
Константа	0,254 (0,969)	0,280 (0,989)	0,398 (1,113)	1,647 (2,805)	0,887 (1,826)	0,894 (1,642)	1,601 (2,319)	0,161 (0,613)	0,199 (0,682)	-0,008 (-0,019)
ВВП	0,056 (4,991)	0,055 (4,524)	0,048 (3,105)	0,058 (4,916)	0,081 (5,526)	0,077 (4,741)	0,071 (3,705)	0,053 (4,368)	0,051 (3,808)	0,053 (3,401)
база для квартального платежа	0,009 (8,431)	0,009 (8,728)	0,009 (7,748)	0,009 (6,454)	0,009 (8,539)	0,009 (0,138)	0,009 (7,490)	0,009 (8,572)	0,009 (9,094)	0,009 (7,656)
Темп инфляции	1,754 (2,551)	1,724 (2,315)	2,893 (2,826)							
Доля наличных денег в M ₂				-3,597 (-2,135)	-3,161 (-1,817)	-2,938 (-1,523)	-4,617 (-1,929)			
Реальный курс доллара								0,310 (2,229)	0,310 (1,977)	0,561 (2,012)
Доля убыточных предприятий										
dummy0697	-0,877 (-3,671)	-0,884 (-3,702)	-0,857 (-3,575)		-0,858 (-3,462)	-0,864 (-3,521)	-0,790 (-3,232)	-0,873 (-3,600)	-0,881 (-3,664)	-0,855 (-3,601)
dummy1297	1,204 (4,988)	1,174 (4,836)	1,255 (5,106)		1,022 (4,031)	1,012 (4,012)	1,083 (4,306)	1,216 (4,940)	1,178 (4,784)	1,232 (5,070)
R ²	0,767	0,767	0,771	0,668	0,752	0,755	0,764	0,760	0,762	0,766
R ² adjusted	0,743	0,738	0,741	0,637	0,727	0,725	0,731	0,735	0,732	0,733
F statistic	32,194		24,977	22,097	29,768		23,278	31,029		23,529
Durbin-Watson stat	1,766		1,872	1,709	1,731		1,995	1,711		2,008
Schwartz criteria	-2,581		-2,524	-2,489	-2,521		-2,536	-2,552		-2,544

№ уравнения	3.12	3.12*	3.13	3.13*	3.14	3.14*	3.15	3.15*
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	55	55	55	55	55	55
Константа	0,384 (1,025)	0,447 (1,029)	0,203 (0,755)	0,330 (1,010)	0,194 (0,732)	0,313 (0,974)	0,134 (0,491)	0,231 (0,698)
ВВП	0,059 (4,594)	0,056 (3,758)	0,064 (5,727)	0,059 (4,302)	0,065 (5,825)	0,060 (4,409)	0,063 (5,481)	0,058 (4,189)
база для квартального платежа	0,009 (8,258)	0,009 (9,163)	0,009 (7,826)	0,009 (0,108)	0,008 (7,933)	0,009 (9,206)	0,009 (7,991)	0,009 (9,124)
Доля убыточных предприятий	-0,033 (-0,916)	-0,318 (-0,735)						
Реальный прирост дебиторской задолж.			-0,017 (-1,724)	-0,018 (-1,958)				
Реальный прирост просроч. дебиторской задолж.					-0,031 (-2,015)	-0,030 (-2,192)		
Реальный прирост задолж. покупателей							0,014 (0,895)	0,191 (1,231)
dummy0697	-0,885 (-3,476)	-0,894 (-3,631)	-0,953 (-3,863)	-0,927 (-3,966)	-0,978 (-3,993)	-0,959 (-4,122)	0,893 (-3,523)	-0,888 (-3,692)
dummy1297	1,185 (4,545)	1,129 (4,417)	1,056 (4,209)	1,079 (4,507)	1,047 (4,222)	1,070 (4,510)	1,175 (4,543)	1,162 (4,575)
R ²	0,740	0,750	0,751	0,769	0,756	0,773	0,740	0,870
R ² adjusted	0,714	0,719	0,275	0,740	0,731	0,745	0,713	0,758
F statistic	27,903		29,519		30,340		27,875	
Durbin-Watson stat	1,617		1,524		1,533		1,539	

Schwartz criteria	-2,473		-2,515		-2,535		-2,472	

Результаты статистического анализа поступлений подходного налога

Объясняемая переменная – реальные поступления подходного налога

№ уравнения	4.1	4.1*	4.2	4.2*	4.3	4.3*	4.4	4.4*	4.5
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Константа	-0,198 (-1,873)	-0,554 (-3,854)	-0,077 (-0,945)	-0,116 (-1,157)	-0,095 (-1,548)	-0,113 (-1,629)	-0,408 (-4,264)	-0,425 (-3,844)	-0,016 (-0,251)
Начисленная заработная плата	0,122 (7,701)	0,175 (8,206)	0,093 (7,368)	0,098 (6,198)					0,091 (9,554)
то же, с учетом повышения доходной группы			0,032 (6,557)	0,036 (6,277)					0,023 (5,681)
Выплаченная заработная плата					0,101 (10,049)	0,103 (9,031)			
то же, с учетом повышения доходной группы					0,028 (6,681)	0,028 (6,155)			
Денежные доходы							0,071 (9,722)	0,072 (8,419)	
то же, с учетом повышения доходной группы							0,005 (2,090)	0,006 (2,096)	
Реальный прирост задолжен- ности по з/п									-0,217 (-6,402)
R2	0,528	0,564	0,742	0,733	0,831	0,823	0,811	0,817	0,857
R2 adjusted	0,519	0,547	0,732	0,717	0,825	0,813	0,804	0,806	0,848
F statistic	59,311		74,653		128,008		111,825		101,694
Durbin-Watson stat	1,426		1,545		1,622		1,303		1,839
Schwartz criteria	-4,444		-4,973		-5,399		-5,288		-5,490

* - уравнение с устраненной автокорреляцией остатков по методике Прайса-Уинстена

№ уравнения	4.6	4.7	4.8	4.9	4.10	4.11	4.12	4.13	4.13*
Период оценок	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	01/95 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	42	55	42	55	42	43	55	55
Константа	-0,014 (-0,232)	-0,539 (-2,583)	-0,016 (-0,133)	-0,267 (-1,188)	-0,020 (-0,331)	-0,392 (-1,904)	-0,545 (-4,586)	-0,074 (-0,907)	-0,126 (-1,184)
Начисленная заработная плата	0,093 (9,783)	0,171 (5,372)	0,091 (7,682)	0,115 (5,865)	0,098 (8,717)	0,137 (5,455)	0,217 (8,439)	0,092 (7,048)	0,097 (5,742)
то же, с учетом повышения доходной группы	0,022 (5,416)	0,015 (2,862)	0,023 (5,609)	0,018 (3,151)	0,021 (4,931)	0,018 (3,437)		0,033 (6,379)	0,037 (6,333)
Реальный прирост задолженности по з/п	-0,234 (-6,608)	-0,192 (-5,044)	-0,216 (-6,332)	-0,229 (-6,174)	-0,232 (-6,388)	-0,203 (-5,125)	-0,249 (-6,997)		
Темп инфляции	-0,255 (-1,495)	1,347 (2,228)							
Доля наличных денег в М2			0,000 (0,001)	0,328 (0,642)					
Реальный курс доллара					-0,043 (-1,131)	0,146 (1,448)			
Доля убыточных предприятий							-0,538 (-3,272)		
Реальный прирост дебиторской задолж.								0,002 (0,489)	0,004 (1,302)
R2	0,863	0,841	0,857	0,821	0,860	0,829	0,815	0,743	0,741
R2 adjusted	0,852	0,824	0,845	0,802	0,849	0,811	0,801	0,728	0,721
F statistic	78,675	48,872	74,775	42,568	77,009	44,900	57,177	49,120	
Durbin-Watson stat	1,919	2,080	1,839	2,122	1,859	2,089	1,968	1,488	
Schwartz criteria	-5,461	-5,435	-5,417	-5,320	-5,443	-5,364	-5,385	-4,905	

№ уравнения	4.14	4.14*	4.15	4.15*	4.16	4.16*
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	55	55	55	55
Константа	-0,074 (-0,898)	-0,125 (-1,162)	-0,081 (-0,996)	-0,138 (-1,291)	-0,093 (-1,133)	-0,150 (-1,417)
Начисленная заработная плата	0,092 (7,013)	0,097 (5,683)	0,096 (7,238)	0,104 (6,126)	0,098 (7,276)	0,101 (6,266)
то же, с учетом повышения доходной группы	0,033 (6,362)	0,037 (6,290)	0,031 (5,760)	0,033 (5,279)	0,030 (5,645)	0,033 (5,235)
Реальный прирост просроч. дебиторской задолж.	0,001 0,272	0,005 (1,247)				
Реальный прирост задолж. покупателей			-0,004 (-0,702)	-0,007 (-1,454)		
Реальный прирост просроч. задолж. покупателей					-0,009 (-1,092)	-0,013 (-1,755)
R2	0,742	0,741	0,744	0,743	0,748	0,748
R2 adjusted	0,727	0,720	0,729	0,723	0,733	0,728
F statistic	48,907		49,448		50,350	
Durbin-Watson stat	1,508		1,472		1,438	
Schwartz criteria	-4,902		-4,910		-4,924	

* - уравнение с устраненной автокорреляцией остатков по методике Прайса-Уинстена

Результаты статистического анализа суммарных налоговых обязательств

Объясняемая переменная – суммарные налоговые обязательства

№ уравнения	5.1	5.1*	5.2	5.3	5.4	5.5	5.5*	5.6
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	55	55	55	55	55	42
Константа	-0,225 (-0,151)	-0,144 (-0,088)	-0,148 (-0,142)	-0,156 (-0,148)	-0,140 (-0,140)	0,403 (0,446)	0,109 (0,153)	1,096 (1,089)
ВВП	0,257 (4,077)	0,254 (3,655)	0,219 (4,875)	0,226 (5,029)	0,221 (5,172)	0,181 (4,555)	0,190 (6,026)	0,143 (3,214)
база налога на прибыль - перерасчет за I-III квартал			0,079 (6,127)	0,073 (6,101)	0,078 (6,846)	0,080 (7,902)	0,083 (7,682)	0,097 (8,825)
база налога на прибыль - перерасчет за IV квартал			0,076 (5,286)	0,081 (5,988)	0,084 (6,614)	0,083 (7,324)	0,099 (9,176)	0,092 (8,628)
база квартального платежа НДС			0,005 (1,175)					
Темп инфляции						8,220 (3,626)	8,510 (5,123)	9,104 (2,527)
dummy0196					1,830 (2,070)	1,781 (2,250)	1,416 (1,963)	1,846 (2,856)
dummy1297					2,029 (2,282)	2,441 (3,037)	2,915 (4,044)	2,732 (4,115)
R ²	0,239	0,204	0,674	0,665	0,719	0,779	0,854	0,831
R ² adjusted	0,224	0,174	0,648	0,646	0,690	0,752	0,832	0,802
F statistic	16,620		25,867	33,777	25,080	28,271		28,703
Durbin-Watson stat	1,766		1,917	2,015	1,953	2,434		2,074
Schwartz criteria	0,742		0,112	0,067	0,037	-0,132		-0,488

* - уравнение с устраненной автокорреляцией остатков по методике Прайса-Уинстена

№ уравнения	5.7	5.7*	5.8	5.8*	5.9	5.10	5.11	5.12	5.13
Период оценок	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	02/95 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98	01/94 - 07/98
Количество наблюдений	55	55	42	42	55	42	55	55	55
Константа	0,037 (0,043)	-0,134 (-0,192)	-0,727 (-0,670)	-0,846 (-0,945)	0,587 (0,332)	5,160 (2,786)	1,700 (1,269)	-0,126 (-0,125)	-0,128 (-0,127)
ВВП	0,151 (3,703)	0,158 (4,730)	0,159 (3,842)	0,162 (4,606)	0,239 (4,243)	0,220 (4,099)	0,178 (3,834)	0,221 (5,129)	0,222 (5,152)
база налога на прибыль - перерасчет за I-III квартал	0,080 (8,055)	0,083 (7,909)	0,096 (9,438)	0,097 (8,911)	0,077 (6,777)	0,098 (8,919)	0,078 (7,108)	0,077 (6,753)	0,077 (6,753)
база налога на прибыль - перерасчет за IV квартал	0,080 (7,162)	0,091 (8,493)	0,091 (9,154)	0,097 (9,774)	0,085 (6,531)	0,097 (9,038)	0,083 (6,718)	0,084 (6,551)	0,084 (6,576)
Реальный курс доллара	1,803 (4,060)	1,758 (5,322)	2,512 (3,599)	2,561 (4,853)					
Доля наличных денег в М ₂					-3,182 (-0,500)	-15,852 (-2,501)			
Доля убыточных предприятий							-2,486 (-1,985)		
Реальный прирост дебиторской задолж.								-0,009 (-0,261)	
Реальный прирост просроч. дебиторской задолж.									-0,026 (-0,475)
dummy0196	1,977	1,702	2,130	1,933	1,831	2,048	1,504	1,824	1,830

		(2,563)	(2,382)	(3,556)	(3,352)	(2,055)	(3,176)	(1,720)	(2,043)	(2,053)
dummy1297		2,565 (3,262)	2,955 (4,137)	2,686 (4,366)	2,999 (5,200)	1,921 (2,085)	2,179 (3,188)	2,467 (2,768)	1,955 (2,200)	1,969 (2,175)
R ²	0,791	0,856	0,854	0,879	0,720	0,831	0,740	0,719	0,720	
R ² adjusted	0,765	0,834	0,829	0,854	0,686	0,802	0,708	0,684	0,685	
F statistic	30,250		34,186		20,622	28,596	22,811	20,514	20,607	
Durbin-Watson stat	2,470		2,309		1,964	1,900	2,165	1,931	1,939	
Schwartz criteria	-0,185		-0,636		0,105	-0,485	0,031	0,108	0,105	

Приложение 2. Результаты оценок налогового потенциала регионов

Фактические и теоретические значения налоговых обязательств регионов (на душу населения), рассчитанных по модели (42).

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
	Северный район												
1	Республика Карелия	781.8	820.4	-38.6	2 143.3	2 463.9	-320.6	2 486.5	2 739.9	-253.4	2 727.9	3 031.2	-303.3
2	Республика Коми	1 321.4	1 437.2	-115.8	4 558.4	3 690.2	868.2	5 671.1	4 764.9	906.2	6 702.7	5 458.0	1 244.7
3	Архангельская область *	835.8	726.5	109.3	2 212.7	2 259.2	-46.5	2 261.3	2 803.6	-542.2	2 659.1	2 782.3	-123.2
4	Ненецкий авт. округ**												
5	Вологодская область	947.0	1 090.3	-143.3	2 392.4	3 439.2	-1 046.7	2 634.1	4 336.3	-1 702.1	3 229.5	4 454.7	-1 225.2
6	Мурманская область	1 293.2	1 539.6	-246.4	3 209.6	3 906.3	-696.6	3 387.4	4 687.5	-1 300.0	4 105.4	5 488.4	-1 382.9
	Северо-Западный район												
7	г. Санкт-Петербург	1 079.1	1 035.0	44.1	2 938.9	3 469.0	-530.1	3 684.4	5 399.4	-1 715.0	4 476.5	5 982.7	-1 506.2
8	Ленинградская область	698.1	681.2	16.9	2 135.3	1 850.5	284.8	2 694.3	2 423.7	270.6	2 879.6	2 793.1	86.4

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
9	Новгородская область	566.3	641.7	-75.4	1 422.8	1 702.8	-280.1	1 992.4	2 475.2	-482.8	2 190.1	2 886.2	-696.1
10	Псковская область	492.9	464.9	28.0	1 086.1	1 097.6	-11.5	1 421.8	1 467.6	-45.9	1 594.0	1 607.2	-13.1
	Центральный район												
11	Брянская область	516.8	464.5	52.3	1 334.7	1 245.2	89.5	1 756.7	1 623.3	133.4	1 667.9	1 774.4	-106.5
12	Владимирская область	691.6	615.3	76.3	1 619.3	1 496.6	122.7	2 008.2	1 845.0	163.2	2 267.8	2 051.2	216.7
13	Ивановская область	531.0	402.3	128.6	1 256.2	1 239.1	17.1	1 506.2	1 391.6	114.6	1 695.1	1 591.0	104.1
14	Калужская область	630.2	594.7	35.5	1 554.2	1 559.8	-5.6	1 967.3	1 928.5	38.8	2 303.1	2 356.5	-53.5
15	Костромская область	658.3	587.7	70.7	1 530.9	1 585.8	-54.9	1 860.2	1 832.4	27.8	2 789.5	2 225.5	564.0
16	г. Москва	2 663.8	2 209.1	454.7	7 114.1	6 016.1	1 098.0	11 096.3	9 492.4	1 603.9	15 089.0	11 852.0	3 237.1
17	Московская область	928.2	735.0	193.3	2 576.1	1 945.2	630.9	3 351.8	2 555.7	796.2	4 304.1	3 092.1	1 212.0
18	Орловская область	544.6	512.6	32.0	1 314.6	1 391.2	-76.6	1 776.5	1 801.2	-24.6	2 014.9	2 104.9	-90.0
19	Рязанская область	816.0	756.9	59.1	1 813.3	2 024.9	-211.7	2 292.2	2 121.8	170.4	2 615.1	2 169.0	446.2
20	Смоленская область	627.0	653.5	-26.4	1 555.4	1 495.5	59.9	1 883.7	1 977.7	-93.9	2 270.4	2 171.5	98.9
21	Тверская область	702.1	585.3	116.9	1 723.3	1 468.7	254.7	2 019.0	1 864.6	154.4	2 318.3	1 952.5	365.8
22	Тульская область	633.9	618.1	15.8	1 640.4	1 681.1	-40.7	1 947.9	2 267.8	-319.9	2 248.0	2 156.4	91.6
23	Ярославская область	1 244.1	1 031.0	213.1	2 843.8	2 493.4	350.4	3 364.5	3 099.8	264.6	4 017.1	3 382.3	634.8

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
	Волго-Вятский район												
24	Республика Марий Эл	433.9	518.6	-84.7	1 006.1	1 191.2	-185.1	1 489.3	1 583.1	-93.8	1 591.0	1 800.9	-209.8
25	Республика Мордовия	403.8	413.6	-9.8	968.8	1 081.6	-112.8	1 486.7	1 686.6	-199.9	2 094.7	1 980.6	114.1
26	Чувашская Республика	542.9	489.4	53.5	1 254.8	1 281.5	-26.8	1 675.1	1 905.4	-230.3	2 028.6	2 187.3	-158.7
27	Кировская область	594.4	568.8	25.6	1 439.1	1 426.4	12.8	1 885.3	2 039.3	-154.0	2 368.3	2 059.6	308.7
28	Нижегородская область	1 027.3	871.4	155.8	2 486.3	2 209.5	276.9	3 486.2	3 109.4	376.8	4 045.5	3 713.7	331.8
	Центрально-Черноземный район												
29	Белгородская область	870.3	840.4	29.8	2 169.4	2 092.8	76.6	2 230.9	2 479.6	-248.7	2 545.8	2 756.0	-210.2
30	Воронежская область	588.2	478.8	109.4	1 430.9	1 283.9	147.0	1 800.3	1 893.1	-92.8	2 143.4	2 022.5	120.9
31	Курская область	593.1	561.8	31.2	1 595.6	1 599.9	-4.3	2 022.7	2 097.2	-74.4	2 336.2	2 602.3	-266.2
32	Липецкая область	721.4	838.8	-117.4	2 603.3	2 665.5	-62.3	2 557.3	3 441.5	-884.2	2 963.9	3 581.5	-617.6
33	Тамбовская область	482.6	435.2	47.4	1 095.9	1 017.6	78.3	1 426.8	1 337.9	88.9	1 614.4	1 400.1	214.3
	Поволжский район												
34	Республика Калмыкия	255.2	253.3	2.0	726.8	730.0	-3.1	1 679.1	734.2	944.9	3 186.7	924.8	2 261.9
35	Республика Татарстан	722.4	736.7	-14.3	2 455.8	2 312.8	143.0	3 511.3	3 450.6	60.7	4 793.3	4 221.7	571.6
36	Астраханская область	484.3	534.3	-50.0	1 302.2	1 461.6	-159.4	1 624.3	1 928.9	-304.6	2 111.8	2 226.2	-114.4

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
37	Волгоградская область	735.2	664.7	70.5	1 957.7	1 892.3	65.5	2 480.2	2 571.0	-90.8	2 681.5	2 619.8	61.6
38	Пензенская область	441.9	361.0	80.9	1 035.5	979.9	55.6	1 499.6	1 516.7	-17.2	1 802.4	1 845.0	-42.5
39	Самарская область	1 450.0	1 190.6	259.5	3 757.4	3 016.6	740.8	5 600.1	4 500.4	1 099.7	6 387.3	5 066.1	1 321.2
40	Саратовская область	598.0	511.1	86.8	1 409.2	1 385.0	24.2	2 181.0	1 940.5	240.5	2 611.4	2 366.4	245.0
41	Ульяновская область	921.0	742.0	179.0	1 756.4	1 695.8	60.5	2 086.9	2 247.2	-160.3	2 722.8	2 613.2	109.6
	Северо-Кавказский район												
42	Республика Адыгея	321.1	295.4	25.7	752.2	822.8	-70.6	1 007.0	1 105.0	-98.0	1 267.3	1 007.7	259.6
43	Республика Дагестан	99.5	164.4	-64.9	229.1	378.3	-149.1	339.8	485.7	-145.9	554.7	537.1	17.6
44	Республика Ингушетия	51.3	91.7	-40.4	930.5	205.5	725.0	1 363.4	370.1	993.3	286.6	363.4	-76.8
45	Кабардино-Балкарская Республика	226.7	295.7	-68.9	747.5	785.7	-38.2	1 324.0	1 304.7	19.4	1 498.0	1 435.7	62.3
46	Карачаево-Черкесская Республика	299.9	331.9	-32.0	751.5	836.6	-85.1	1 020.1	1 159.5	-139.4	1 406.3	1 177.3	229.0
47	Республика Северная Осетия-Алания	244.6	323.7	-79.1	660.0	785.7	-125.6	978.5	1 146.4	-167.9	1 167.5	1 122.4	45.1
48	Чеченская Республика***												
49	Краснодарский край	646.9	532.0	114.9	1 509.5	1 431.0	78.6	1 907.0	2 097.0	-190.0	2 020.1	2 147.9	-127.8
50	Ставропольский край	541.4	601.3	-59.9	1 402.5	1 536.6	-134.1	1 738.7	1 637.9	100.8	1 794.7	1 853.0	-58.3

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
51	Ростовская область	653.1	564.1	89.1	1 458.1	1 508.9	-50.8	1 799.9	1 884.4	-84.5	1 829.7	2 007.6	-177.9
	Уральский район												
52	Республика Башкортостан	862.1	942.2	-80.1	2 713.2	2 646.1	67.1	3 157.4	3 747.9	-590.5	4 151.1	3 925.1	226.0
53	Удмуртская Республика	718.1	684.1	34.0	1 834.9	1 812.8	22.1	2 771.2	2 692.8	78.4	3 406.3	3 289.0	117.3
54	Курганская область	484.2	524.2	-40.0	1 213.2	1 261.9	-48.7	1 619.6	1 725.6	-106.1	1 667.4	1 852.7	-185.4
55	Оренбургская область	751.4	749.3	2.1	2 208.1	2 210.8	-2.6	2 837.3	3 156.0	-318.7	2 911.7	3 510.5	-598.8
56	Пермская область*	941.9	965.5	-23.6	2 740.8	2 640.8	100.0	4 214.5	3 710.3	504.2	4 407.8	4 116.6	291.3
57	Коми-Пермяцкий авт. округ**												
58	Свердловская область	1 177.2	1 071.6	105.7	3 171.3	3 081.4	89.9	4 149.1	4 220.9	-71.8	4 483.9	4 614.8	-130.9
59	Челябинская область	977.1	990.4	-13.3	2 599.9	2 801.9	-202.0	3 278.9	3 911.6	-632.7	3 690.3	4 234.5	-544.1
	Западно-Сибирский район												
60	Республика Алтай	257.4	217.4	40.0	583.0	531.5	51.6	997.9	697.2	300.8	1 769.4	658.8	1 110.6
61	Алтайский край	419.4	460.7	-41.3	1 066.9	1 209.8	-142.9	1 460.7	1 732.8	-272.1	1 641.3	1 744.7	-103.4
62	Кемеровская область	1 005.1	1 217.0	-211.9	3 010.4	3 220.1	-209.7	4 209.9	4 497.3	-287.3	4 564.3	4 438.8	125.5
63	Новосибирская область	777.4	727.0	50.3	2 116.0	1 785.9	330.2	2 577.5	2 719.1	-141.6	3 193.2	2 694.5	498.7

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
64	Омская область	713.9	738.3	-24.3	2 214.0	2 119.8	94.1	3 602.2	3 112.9	489.3	3 643.8	3 428.0	215.8
65	Томская область	994.1	1 084.9	-90.8	3 090.5	2 808.8	281.7	4 089.1	3 697.1	392.0	6 076.6	4 509.0	1 567.6
66	Тюменская область*	4 015.6	2 709.2	1 306.4	11 760.5	7 797.6	3 962.9	18 922.3	12 822.8	6 099.4	21 984.6	15 472.2	6 512.4
67	Ханты-Мансийский авт. округ**												
68	Ямало-Ненецкий авт. округ**												
	Восточно-Сибирский район												
69	Республика Бурятия	549.1	599.5	-50.4	1 342.0	1 499.1	-157.1	1 584.3	1 988.1	-403.8	1 976.5	2 393.0	-416.5
70	Республика Тува	313.4	229.7	83.7	607.6	500.3	107.3	732.9	548.1	184.8	861.7	586.3	275.3
71	Республика Хакасия	693.8	1 072.2	-378.4	1 929.4	2 655.4	-726.0	2 630.9	2 871.3	-240.4	2 617.1	3 228.1	-611.0
72	Красноярский край*	1 232.3	1 202.2	30.1	3 393.4	3 409.7	-16.3	4 473.2	5 190.7	-717.4	4 608.1	5 473.9	-865.8
73	Таймырский авт. округ**												
74	Эвенкийский авт. округ**												
75	Иркутская область*	1 122.2	1 110.1	12.1	1 882.6	3 245.2	-1 362.6	3 726.6	4 199.6	-473.0	3 685.8	3 908.3	-222.5
76	Усть-Ордынский Бурятский авт. округ**												
77	Читинская область*	590.4	577.1	13.3	1 460.6	1 175.4	285.2	1 721.0	1 520.7	200.3	1 863.5	1 628.3	235.1

№ Региона	Регион	1994			1995			1996			1997		
		Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.	Фактические налоговые обязательства на душу населения, тыс. руб.	Предсказанные значения налоговых обязательств, тыс. руб.	Ошибка прогноза регрессии, тыс. руб.
78	Агинский Бурятский авт. округ**												
	Дальневосточный район												
79	Республика Саха (Якутия)	2 133.2	1 925.4	207.8	3 911.1	4 508.9	-597.9	5 349.2	6 733.4	-1 384.2	6 285.2	7 759.5	-1 474.3
80	Еврейская авт. область	563.3	575.8	-12.4	1 054.5	1 121.7	-67.2	1 320.3	1 345.5	-25.2	1 472.2	1 303.3	168.8
81	Чукотский авт. округ	2 439.9	1 605.0	834.9	5 087.9	3 462.9	1 625.0	8 388.7	4 914.8	3 473.9	9 981.1	4 877.7	5 103.3
82	Приморский край	1 118.8	868.3	250.5	2 399.7	2 303.9	95.8	2 741.6	3 133.8	-392.2	3 112.5	3 265.5	-153.0
83	Хабаровский край	1 270.1	1 143.6	126.4	2 716.3	2 529.7	186.6	3 704.5	3 765.7	-61.2	4 006.6	4 183.0	-176.4
84	Амурская область	830.2	803.7	26.5	1 887.8	1 995.2	-107.4	2 390.6	2 420.5	-29.9	2 446.8	2 698.1	-251.3
85	Камчатская область*	1 338.0	1 489.3	-151.3	3 408.6	3 719.3	-310.7	4 184.0	5 345.4	-1 161.4	4 535.3	6 167.4	-1 632.1
86	Корякский авт. округ**												
87	Магаданская область	1 869.1	2 187.6	-318.5	4 114.6	4 172.6	-58.1	5 922.1	6 235.2	-313.1	6 566.5	8 817.7	-2 251.3
88	Сахалинская область	1 167.0	1 247.3	-80.3	2 929.5	2 939.2	-9.7	4 077.6	4 239.7	-162.1	5 539.9	4 824.3	715.6
89	Калининградская область	708.3	565.7	142.5	1 706.5	1 494.3	212.2	1 911.8	1 663.2	248.6	2 208.1	1 698.1	510.0

* - включая автономные образования.

** - учитываются в вышестоящей территории.

*** - регион не участвует в анализе.

