

Институт экономики переходного периода

Синельников-Мурылев С., Соколов И., Трунин И.

**Исследование основных тенденций
развития системы косвенного
налогообложения в России в 2000–2007 гг.**

Москва
ИЭПП
2008

УДК [336.226.12:622.276](470+571)"2000/2007"+[347.73:336.2](100)
ББК 65.261.411.1(2Рос)+65.305.143.22-823.2+67.402.231.1(0)

Синельников-Мурылев, Сергей Германович.

C38 **Исследование основных тенденций развития системы косвенного налогообложения в России в 2000-2007 гг.** / Синельников-Мурылев С., Соколов И., Трунин И. ; Ин-т экономики переход. периода. - М. : ИЭПП, 2008. - 168 с. : ил. - ISBN 978-5-93255-264-3.

И. Соколов, Илья Александрович.

П. Трунин, Илья Вячеславович.

Агентство СІР РГБ

В настоящей работе проведен анализ основных тенденции развития системы косвенного налогообложения в России в 2000-х годах. Основной акцент в работе ставится на исследование итогов реформирования налога на добавленную стоимость и сопоставление практики применения НДС в России и в странах СНГ и Балтии, на обсуждение дальнейших перспектив развития налога в России. Кроме того, в работе проведен анализ эволюции системы акцизного налогообложения в России в 2000-2007 гг., выделены основные тенденции в динамике и структуре поступлений акцизов в России за рассматриваемый период, определены возможности использования акцизов для создания стимулов к повышению качества нефтепродуктов.

Investigation of Main Tendencies in the Development of the Indirect Taxation System in Russia in 2000-2007

Authors: Sinelnikov-Murylev S., Sokolov I., Trunin I.

This publications contains analysis of main tendencies in the development of the indirect taxation system in Russia in 2000-2007. The authors pay most attention to the study of outcome of VAT reform and comparison of VAT application in Russia, on the one hand, and in CIS and Baltic countries, on the other. They concentrate their attention on discussing the future development of VAT in Russia. Moreover, this work includes the analysis of excise taxation evolution in Russia in 2000-2007. Major tendencies in the dynamics and structure of excise returns in Russia for the period are singled out. The possibilities of use of excises for increasing the quality of oil products are determined.

JEL Classification: H2, H25

УДК [336.226.12:622.276](470+571)"2000/2007"+[347.73:336.2](100)
ББК 65.261.411.1(2Рос)+65.305.143.22-823.2+67.402.231.1(0)

ISBN 978-5-93255-264-3

© Институт экономики переходного периода, 2008

Содержание

Введение	5
1. Функционирование налога на добавленную стоимость в России в 2000–2007 гг.	6
1.1. Анализ итогов реформирования НДС в Российской Федерации	6
1.1.1. Анализ основных результатов реформы налога на добавленную стоимость для бюджетной системы	16
1.2. Оценка влияния НДС на развитие предприятий реального сектора экономики	30
1.3. Альтернативы развития налога на добавленную стоимость в России в долгосрочной перспективе	36
1.3.1 Проблемы установления налоговой ставки	36
1.3.2. Изменение процедуры регистрации плательщиков НДС	45
1.3.3. Обоснование необходимости оптимизации системы освобождений от НДС и анализ фискальных последствий сокращения существующего перечня освобождений	49
1.3.4. Возмещение НДС из бюджета.....	50
1.3.5. Обоснование необходимости применения метода начисления в полном объеме.....	61
1.3.6. Введение порядка возмещения НДС за товары, приобретенные иностранными гражданами при выезде из страны (система tax free).....	68
Приложение к разделу 1.3.6	72
1.3.7. Отмена льгот по НДС для специальных налоговых режимов.....	75
1.3.8. Взимание НДС при осуществлении электронной торговли	80

Приложение к разделу 1 Сравнительный анализ практики применения налога на добавленную стоимость в России и в странах – экономических партнерах. Перспективы совершенствования налогового законодательства по НДС в некоторых странах СНГ и Балтии	85
2. Исследование российской практики взимания акцизов за период 2000–2007 гг.	142
2.1. Анализ итогов реформирования акцизов в Российской Федерации	142
2.2. Основные тенденции в динамике и структуре поступлений акцизов в России в 2000–2007 гг.	145
2.3. Использование акцизов для создания стимулов к повышению качества нефтепродуктов.....	151
2.3.1. Анализ мирового опыта применения акцизов как инструмента стимулирования повышения качества нефтепродуктов	152
2.3.2. Техничко-экономические и правовые условия применения биоэтанола и прочих присадок для автомобильного бензина в России	157
Приложение к разделу 2.3 Федеральный акциз на нефтепродукты в соответствии с видом топлива – выборка стран ОЭСР по состоянию на 2006 г.	163

Введение

В настоящей работе исследуются основные тенденции развития системы косвенного налогообложения в России в 2000-х годах. Исследование состоит из двух больших частей, одна из которых посвящена налогу на добавленную стоимость, другая – акцизному налогообложению.

В части налога на добавленную стоимость проведены анализ основных результатов реформы данного налога, в том числе для бюджетной системы, сравнительный анализ практики применения НДС в России и в других странах – в частности, в странах СНГ и Балтии, сделана попытка оценить влияние НДС на развитие предприятий реального сектора экономики, обсуждаются альтернативы развития данного налога в России в долгосрочной перспективе, в том числе по таким актуальным вопросам, как возмещение НДС из бюджета и установление налоговой ставки.

В части акцизного налогообложения проведен анализ итогов реформирования, выделены основные тенденции в динамике и структуре поступлений акцизов в России в 2000–2007 гг., рассмотрены возможности использования акцизов для создания стимулов к повышению качества нефтепродуктов.

Авторы выражают благодарность М. Алексееву и Р. Конраду, а также М. Казаковой, Н. Корниенко и А. Левашенко за предоставленные материалы.

1. Функционирование налога на добавленную стоимость в России в 2000–2007 гг.

1.1. Анализ итогов реформирования НДС в Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость, введенный в начале 90-х годов с целью частичной замены применявшегося ранее в Советском Союзе налога с оборота, являлся по-настоящему революционным элементом российской налоговой системы. Однако этому налогу изначально были присущи искажения (часть из которых сохранилась до настоящего времени), обусловленные желанием государства усилить его фискальную роль и одновременно приспособить его к сложной ситуации в экономике, которая характеризовалась массовыми неплатежами, бартером, низким уровнем исполнения налогового законодательства и т.п.

В силу как своей новизны для налогоплательщиков и налоговых органов, так и сложности администрирования, законодательство, регулирующее порядок исчисления и взимания данного налога, на протяжении всего периода его существования неоднократно менялось. Иногда эти действия, скорее, носили спонтанный характер и не основывались на едином подходе к реформированию налога в стране. Одним из таких спонтанных решений было введение налог с продаж, который впоследствии оказался неэффективным, а его отмена связана с чрезвычайно высокими политическими и экономическими издержками. В некоторых случаях изменения в законодательстве о налогах и сборах в части НДС были продиктованы стремлением к совершенствованию налога и повышению эффективности налоговой системы.

Начиная с 2000 г. реформирование НДС стало проводиться в рамках единой стратегии налоговой реформы, в результате чего российский налог на добавленную стоимость был существенно модернизирован, в значительной степени приближен к лучшим междуна-

родным аналогам – в частности, к требованиям VI Директивы Европейского союза, регламентирующей вопросы взимания данного налога.

С принятием в 2000 г. отдельных глав второй части Налогового кодекса, среди которых была глава 21 «Налог на добавленную стоимость», был решен целый ряд проблем функционирования системы налога на добавленную стоимость. При этом важным этапом развития налогового законодательства, связанным с принятием Налогового кодекса, являлись систематизация всего массива законодательства о налогах и сборах и установление всех основных положений, регулирующих порядок взимания налога на добавленную стоимость в едином документе – в Налоговом кодексе. Такой шаг сам по себе следует рассматривать как важное достижение налоговой реформы, так как он позволил исключить из нормативной правовой базы, регулирующей порядок исчисления НДС, различного рода инструкции, письма и прочие нормативные акты министерств и ведомств. Помимо этого, структура Налогового кодекса соответствует эффективным зарубежным аналогам: налоговое законодательство содержит определение налогоплательщика, объекта налогообложения и налоговой базы, места реализации товаров и услуг, в нем определены освобождения от налогообложения и товары (работы, услуги), реализация которых облагается по различным ставкам, и т.д.

Принимая во внимание тот факт, что налоговая реформа продолжается, следует подвести ее промежуточные итоги, прежде всего с точки зрения их воздействия на эффективность российской налоговой системы.

1. Были законодательно закреплены понятия нулевой ставки и порядок возмещения уплаченного поставщикам налога при налогообложении по нулевой ставке. В частности, в законодательстве были установлены перечень документов, необходимых для представления в налоговые органы для получения права на применение нулевой ставки, а также права и обязанности налоговых органов, связанные с возмещением НДС при налогообложении по нулевой ставке.

Это нововведение оказало существенное влияние на деятельность налогоплательщиков и налоговых органов, хотя с введением законо-

дательной регламентации процедур применения нулевой ставки по-лучение экспортерами возмещения уплаченного НДС и осталось достаточно трудоемким процессом, однако на основании положений действующего Налогового кодекса в случае правильности оформле-ния всех документов и соблюдения предусмотренных законодатель-ством сроков имеется мало оснований для отказа в возмещении НДС. Это заставляет искать новые способы борьбы со злоупотреб-лениями в области уплаты налога на добавленную стоимость.

2. С принятием главы 21 Налогового кодекса был изменен подход к определению налогоплательщиков. Налогоплательщиками стали считаться все лица, ведущие хозяйственную деятельность (осущест-вляющие операции по реализации товаров, работ, услуг), включая индивидуальных предпринимателей. При этом согласно междуна-родной практике для налогоплательщиков была предусмотрена воз-можность прекращения исполнения обязанностей плательщика на-лога на добавленную стоимость в случае, если выручка от реализа-ции товаров (работ, услуг) составляет менее установленного порога. Эта норма позволила снизить как издержки на налоговое админист-рирование для налоговых органов, так и издержки, связанные с ис-полнением налогового законодательства, для налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что, с одной стороны, предоставление возможности любому лицу, имеющему право на занятие предпринимательской деятельностью, при соблюдении определенных усло-вий выходить из режима плательщика НДС является несомненным положительным результатом проведенной налоговой реформы. С другой стороны, во многих странах с развитой системой НДС используется механизм добровольной регистрации плательщиков НДС, который позволяет еще более эффективно построить налого-вое администрирование в условиях достаточно низких издержек для налогоплательщиков.

3. С принятием главы 21 Налогового кодекса был сокращен пере-чень товаров (работ, услуг), реализация которых подлежит освобождению от уплаты НДС. В настоящее время перечень товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения, соответствует между-народным нормам (в том числе требованиям VI Директивы ЕС) в

большей степени, чем это было до проведения налоговой реформы. Однако по-прежнему законодательство в отдельных случаях предусматривает освобождение от налогообложения, предоставляемое не категориям товаров (работ, услуг), как это принято в международной практике, а категориям налогоплательщиков, – например, продукции, производимой предприятиями инвалидов. Помимо ставки 0%, российский НДС взимается по двум ставкам – 18 и 10%. При этом необходимо отметить, что в ходе проведения налоговой реформы 2000 г. ставки налога на добавленную стоимость были сохранены без изменений, снижение основной ставки налога с 20 до 18% было осуществлено с 1 января 2004 г. вместе с отменой налога с продаж.

Следует отметить, что некоторые освобождения от налогообложения, существовавшие с момента принятия второй части Налогового кодекса, были преобразованы в налоговую льготу в виде пониженной налоговой ставки (например, при реализации газет и книжной продукции, лекарственных средств). С одной стороны, отказ от такого освобождения приводит к начислению налогов применительно к реализации соответствующих товаров. С другой – применение льготной ставки на реализацию продукции одновременно с применением стандартной ставки к закупаемым материальным ресурсам может приводить к необходимости получения возмещения налога из бюджета.

4. С 1 июля 2001 г. был осуществлен переход от взимания налога по принципу страны происхождения к взиманию налога по принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами – участниками СНГ (кроме Белоруссии). Де-факто переход к налогообложению НДС по ставкам страны назначения со странами СНГ начался несколько ранее – вместе с процессом заключения соглашений о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле. В результате Налоговым кодексом было закреплено положение о взимании НДС по ставкам страны назначения во взаимоотношениях со странами СНГ по всем товарам, за исключением нефти и природного газа. Законом от 18 августа 2004 г. № 102-ФЗ использование принципа страны происхождения для поставок нефти и природного газа в

страны СНГ было отменено начиная с 1 января 2005 г. В 2004 г. между правительствами Российской Федерации и Республики Беларусь было заключено соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, в соответствии с которым при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС.

Таким образом, в настоящее время (на момент написания настоящей работы) российский налог на добавленную стоимость полностью взимается по ставкам страны назначения товаров (т.е. при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенном режиме импорта применяется соответствующая ставка российского НДС, а при вывозе в таможенном режиме экспорта – нулевая ставка). Это правило применяется повсеместно, за исключением взаимоотношений с некоторыми странами, взимание НДС по ставкам страны происхождения при взаимоотношениях с которыми в настоящее время предусмотрено действующими международными договорами (например, Молдавия, Армения).

Необходимо отметить, что переход на принцип страны назначения при взимании косвенных налогов во взаимной торговле с точки зрения бюджетной эффективности более выгоден той стороне, которая является нетто-импортером в двусторонних отношениях, так как позволяет обложить налогом импорт и получить бюджетные доходы, превышающие потери от применения нулевой ставки к экспорту товаров. При этом, несмотря на то обстоятельство, что Российская Федерация является нетто-экспортером по отношению к большинству стран СНГ, переход к принципу страны назначения при взимании косвенных налогов являлся во многом неизбежным с точки зрения международного права.

5. Введенным в действие в 2001 г. Налоговым кодексом была предусмотрена законодательная обязанность выпуска и использования налогоплательщиками счетов-фактур в целях определения сумм НДС, подлежащих перечислению в бюджет, а также в целях определения сумм налоговых вычетов. Это обстоятельство создало предпосылки для некоторого упрощения администрирования налога, что было реализовано при переходе на метод начисления для определе-

ния момента возникновения налоговых обязательств в 2006 г., когда для расчета налоговых обязательств перед бюджетом стало вполне достаточно руководствоваться первичными документами по поставке/приобретению товаров (работ, услуг) и полученными счетами-фактурами.

В этом отношении проведенная налоговая реформа оказалась незавершенной: с одной стороны, для исчисления сумм НДС и налоговых вычетов необходимы счета-фактуры, а с другой – счета-фактуры так и не стали основным и единственным источником информации для исчисления налога, как это происходит в большинстве стран с развитой экономикой, взимающих налог на добавленную стоимость. Однако счет-фактура, как и в других странах, является главным основанием для исчисления НДС.

6. До 1 января 2007 г. фактически в стране существовало два налога на добавленную стоимость – один общий налог (взимаемый по основной и льготной ставкам) и особый налог, взимаемый по нулевой ставке. Такой вывод можно сделать на основании того, что для этих двух видов платежей отдельно определялась налоговая база и представлялись отдельные налоговые декларации (даже в тех случаях, когда налогоплательщики одновременно совершали операции, облагаемые по нулевой и ненулевой ставкам). С 1 января 2007 г. был осуществлен переход к исчислению НДС по всем ставкам на основании единой декларации, а также к заявительному порядку возмещения НДС, при котором не предполагается обязательным предоставление в налоговые органы отдельной налоговой декларации при реализации товаров с применением нулевой налоговой ставки.

Следует отметить, что в отличие от правил, действующих в Европейском союзе, этот порядок не предполагает освобождения налогоплательщика от предоставления вместе с налоговой декларацией документов, обосновывающих право на применение нулевой ставки (ст. 165 НК). Однако в соответствии с ним если налогоплательщик в результате применения нулевой ставки не требует возмещения налога из бюджета, а уменьшает сумму налоговых обязательств, исчисленных по ненулевой ставке, документы, предусмотренные ст. 165 НК, должны предоставляться не каждый раз по окончании налогово-

го периода, а в ходе проведения специальной камеральной проверки. По итогам 2007 г. можно отметить, что данная мера, в принципе, способствовала решению существовавшей долгое время проблемы систематической задержки в возмещении экспортерам сумм налога, уплаченных при производстве (приобретении) экспортируемой продукции, и обеспечила некоторое сокращение остатков невозмещенных сумм.

Применительно к требованиям о получении возмещения из бюджета (т.е. в случае, когда величина налоговых вычетов превышает сумму налога, начисленного налогоплательщиком) данный механизм позволяет сократить срок возмещения зачета налога на добавленную стоимость по экспортным операциям и производить зачет соответствующих сумм налога, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг) и использованных для осуществления таких операций, в течение одного налогового периода после предоставления в налоговый орган налоговой декларации и документов, подтверждающих правомерность применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0%.

7. Был осуществлен переход к полному зачислению доходов от НДС в федеральный бюджет. Несмотря на то обстоятельство, что формально такой переход не предусматривался (и даже не находился в сфере регулирования) Налоговым кодексом, подобное перераспределение налоговых доходов стало возможным именно в контексте проведенной налоговой реформы в результате пакетного принципа принятия решений в области налоговой и бюджетной политики.

8. Был осуществлен переход на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и при возникновении права на налоговый вычет. Начиная с 1 января 2006 г. плательщики НДС получили право на вычет из налоговой базы сумм налога по полученным, но не оплаченным ими до этой даты товарам, работам и услугам. Также у плательщиков НДС возникло обязательство по уплате в бюджет суммы налога по поставленным товарам, выполненным работам и оказанным услугам, оплата за которые еще не поступила (т.е. по сумме дебиторской задолженности за поставленные/выполненные с

отсрочкой платежа товары, работы и услуги по состоянию на 1 января 2006 г.).

9. Вступил в силу новый порядок применения налоговых вычетов по НДС, уплаченному поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства. Ранее действовавший порядок, когда право принятия уплаченного налога к вычету возникало только после постановки налогоплательщиком соответствующего объекта капитального строительства на учет, создавал серьезные препятствия к осуществлению инвестиций в форме капитальных вложений, так как фактически приводил к тому, что налогоплательщики, осуществлявшие капитальные вложения, предоставляли безвозмездный кредит государственному бюджету по сравнению с неинвестирующими налогоплательщиками. Одно из препятствий на пути устранения этого недостатка было связано с опасениями по поводу значительных бюджетных потерь в переходный период после введения нового положения, когда к вычету одновременно принимались бы как суммы НДС, уплаченные при осуществлении нового капитального строительства, так и суммы НДС, уже уплаченные к моменту перехода к новому порядку по незавершенным объектам капитального строительства.

Начиная с 1 января 2006 г. (даты вступления в силу Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ) вычеты сумм налога, предъявленных поставщиками и подрядчиками при строительстве объектов недвижимости, применяются в общеустановленном порядке. Вместе с тем при осуществлении строительно-монтажных работ для собственного потребления введен принцип начисления НДС на всю сумму выполненных работ по итогам каждого налогового периода (календарного месяца).

Это, впрочем, создает определенные искажения в налогообложении, так как необходимость формирования объекта НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления обусловлена тем обстоятельством, что результаты этих работ (как и любых других приобретаемых товаров, работ или услуг) могут использоваться в деятельности, не облагаемой налогом на добавленную стоимость. В этом случае НДС, уплаченный по таким работам,

не должен приниматься к вычету. Однако в силу длительности сроков капитального строительства для принятия решения о принятии или непринятии к вычету НДС по результатам строительно-монтажных работ необходимо сформировать отдельный объект налогообложения, в котором будут аккумулированы все суммы налога, уплаченные поставщикам в ходе осуществления работ. В противном случае будет чрезвычайно сложно восстановить вычеты, приходящиеся на потребленные налогоплательщиком в ходе строительства товарно-материальные ценности.

В нормальной ситуации использования результатов строительно-монтажных работ в деятельности, облагаемой налогом на добавленную стоимость, формирование объекта по данному основанию, начисление налога и его принятие к вычету должно происходить в одном налоговом периоде, чтобы не создавать дополнительной финансовой нагрузки на налогоплательщика, однако в настоящее время формирование объекта и начисление налога происходит в одном налоговом периоде, а принятие его к вычету – в следующем периоде, что приводит к отвлечению в бюджет некоторого объема средств у налогоплательщиков, осуществляющих строительство «хозяйственным способом».

10. Начиная с 1 января 2006 г. в налоговую базу не включаются авансы, полученные налогоплательщиками-экспортерами в качестве предварительной оплаты экспортных поставок. Эта мера была принята для того, чтобы при налогообложении реализации товаров по нулевой ставке не подлежала налогообложению и предварительная оплата таких поставок.

11. С 1 января 2008 г. был осуществлен переход к увеличению продолжительности налогового периода до I квартала. Эта мера не является стандартной для стран, применяющих налог на добавленную стоимость, однако она была принята вследствие сложностей с налоговым администрированием для уменьшения административной нагрузки на налогоплательщиков и снижения количества предоставляемых документов в налоговые органы.

Можно с большой долей уверенности утверждать, что практически все перечисленные нововведения если не полностью приблизили

российский НДС к лучшим мировым образцам, то привели к росту степени его нейтральности, справедливости и эффективности. Вместе с тем практически все принятые решения в области реформирования налога на добавленную стоимость последних лет хотя в целом и приводили к росту его эффективности и нейтральности, но одновременно были прямой причиной снижения бюджетных доходов от данного налога либо за счет уменьшения сумм начисленного налога, либо вследствие опережающего роста налоговых вычетов.

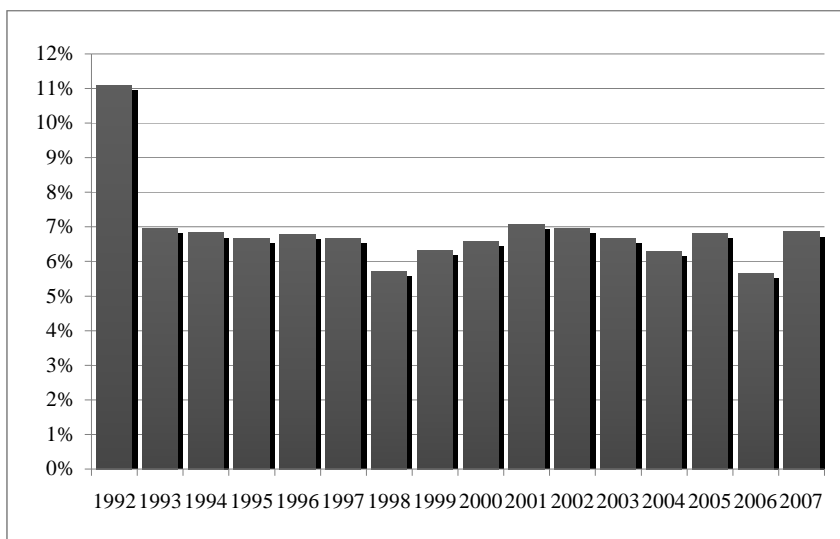
Тем не менее, несмотря на существенное продвижение налоговой реформы в части реформирования налога на добавленную стоимость за последние годы, глава 21 Налогового кодекса Российской Федерации по-прежнему характеризуется рядом недостатков, которые не позволяют охарактеризовать российский НДС как полностью соответствующий теоретическим рекомендациям и лучшей зарубежной практике. Так, за прошедшие годы не были полностью решены вопросы регистрации налогоплательщиков в целях уплаты налога на добавленную стоимость, установления оптимального перечня налоговых льгот и освобождений, оптимального количества налоговых ставок, порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость и технических особенностей возмещения налога при применении ставки 0%.

Более того, начиная с 2006 г., когда была отмечена отрицательная динамика поступлений НДС в государственный бюджет, опережающий рост налоговых вычетов и возмещения налога по сравнению с начисленным налогом, обострилась дискуссия о целесообразности принятых мер, возможности и направлениях дальнейшего совершенствования данного налога (включая целесообразность вступления в силу ряда уже запланированных мер) и даже о полной отмене налога на добавленную стоимость в России и его замене на некий модифицированный налог с продаж.

1.1.1. Анализ основных результатов реформы налога на добавленную стоимость для бюджетной системы

Необходимо отметить, что реформу НДС невозможно рассматривать как одномоментную меру, которая, будучи предпринятой, могла привести к существенному изменению бюджетных доходов, предпринимательского климата, издержек налоговых органов и налогоплательщиков. Более того, налоговая реформа в России происходила комплексно, одновременно принимались решения по изменению различных налогов, что создает сложности при определении эффектов, связанных лишь с реформой одного налога. Также следует отметить, что в силу структурных изменений, происходящих в российской экономике, на эффекты, обусловленные изменениями в налоговой политике, накладываются прочие эффекты. В силу этого ниже рассмотрена динамика отдельных количественных показателей, характеризующих доходы бюджетной системы от налога на добавленную стоимость в рассматриваемый период.

На *рис. 1* представлены данные, характеризующие ежегодные поступления налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации за весь период существования данного налога в России в процентном отношении к валовому внутреннему продукту. Из рисунка видно, что за исключением 1992 г., когда НДС взимался по достаточно высокой ставке (28%), доходы бюджетов от налога на добавленную стоимость практически во все годы находились в пределах 7% ВВП.



Источник: Минфин России, расчеты авторов.

Рис. 1. Поступления налога на добавленную стоимость в бюджетную систему России в 1992–2007 гг., % ВВП

В долях ВВП тенденция к росту доходов от НДС преобладала только до 2002 г., после чего наблюдается устойчивое падение. Улучшение ситуации с бюджетными доходами от НДС наблюдалось по итогам 2005 г., что преимущественно было связано с получением дополнительных поступлений от погашения задолженности НК «ЮКОС», после чего в 2006 г. поступления вновь заметно сократились.

В 2007 г. доля налоговых поступлений по налогу на добавленную стоимость значительно возросла до 6,86% ВВП с 5,62% ВВП в 2006 г. Однако, устранив из бюджетных доходов 2007 г. поступления, связанные с погашением задолженности НК «ЮКОС», можно отметить, что рост НДС был гораздо скромнее (на 9,0% по сравне-

нию с 2006 г.) и в целом соответствовал динамике изменения налоговой базы (см. табл. 1)¹.

Таблица 1

Динамика конечного потребления, импорта и поступлений НДС в бюджетную систему РФ в 2000–2007 гг., % ВВП

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
НДС – всего	6,20	7,17	6,96	6,66	6,27	6,81	5,62	6,86
В том числе НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации	4,87	5,34	4,92	4,67	4,39	4,74	3,44	4,22
доходы от внутреннего НДС без учета поступлений от «ЮКОСа»	4,87	5,34	4,92	4,67	4,39	4,11	3,44	3,49
В том числе НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	1,33	1,83	2,04	1,99	1,88	2,07	2,18	2,64
Импорт*	13,0	13,7	13,4	13,3	12,8	12,9	13,9	15,5
Конечное потребление (без учета исчисленного по декларациям НДС)	н/д	59,1	61,5	61,4	60,8	60,1	60,6	60,1

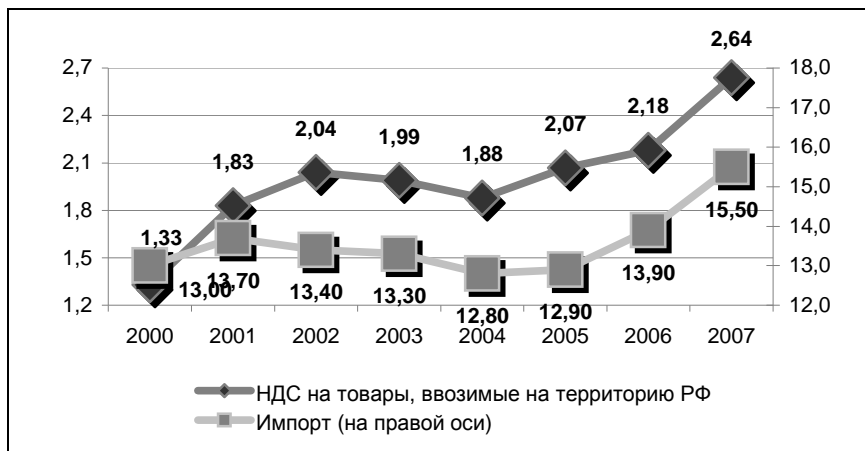
* Доля импорта в ВВП определялась как отношение значений импорта по данным таможенной статистики и пересчитанного ВВП в доллары на основании значений среднего номинального курса доллара США к рублю за соответствующий год.

Источник: Росстат, Минфин России, ФТС России, расчеты авторов.

¹ В качестве макроэкономической характеристики налоговой базы НДС, на наш взгляд, целесообразнее брать стоимостную оценку конечного потребления в рыночных ценах за вычетом налога, а не всей добавленной стоимости или ВВП. Такой подход вполне справедлив, так как налог на добавленную стоимость является налогом на потребление и не используется для обложения инвестиционной деятельности (сумма налога по капитальным товарам подлежит возмещению (вычету)), результаты которой также отражаются в ВВП страны.

Конечное потребление в ценах без НДС в 2007 г. составило 60,1% ВВП, что на 0,5 п.п. ВВП ниже, чем в 2006 г. В течение последних лет доля конечного потребления без учета НДС в процентном отношении к ВВП колебалась в пределах 1 п.п., что позволяет говорить об относительной устойчивости налоговой базы НДС, взимаемого при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке.

Динамика импорта отличается большей волатильностью на всем рассматриваемом периоде, несмотря на то что значение импорта в 2007 г. составляет 15,5% ВВП против 13,0% ВВП в 2000 г. Следует отметить, что на протяжении всего рассматриваемого периода наблюдается поступательный рост доходов от налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, причем динамика поступлений практически идентична динамике ввоза товаров (см. рис. 2).



Источник: Минфин России, ФТС России.

Рис. 2. Динамика поступлений от НДС на ввозимые товары и объемов импорта, % ВВП

В итоге в структуре поступлений НДС в 2007 г. наблюдается продолжение начавшейся с 2005 г. тенденции к сокращению доли внутреннего НДС в пользу поступлений от НДС на ввозимые товары (если в 2004 г. пропорция между поступлениями от налогообложе-

ния внутренней реализации и от обложения импорта равнялась 70:30, то в 2007 г. отношение составило 57:43 соответственно).

Для исследования причин понижательной динамики доходов от НДС, администрируемых Федеральной налоговой службой, необходимо проанализировать существовавшие в рассматриваемом периоде тенденции изменения объемов начисленного налога и предъявляемых налоговых вычетов.

Динамика объемов начисленного НДС

На протяжении 2001–2007 гг. суммы начисленного НДС, как и суммы предъявленных налоговых вычетов, в абсолютном выражении имели устойчивую тенденцию к росту, причем, что важно, прирастали они быстрее, чем увеличивался ВВП. Так, сумма начисленного НДС в России возросла с 34,4% ВВП в 2001 г. до 47,4% ВВП в 2007 г. (с небольшим снижением до 34,1% ВВП в 2002 году). Это обстоятельство можно истолковать как результат удлинения цепи обращения налогооблагаемых товаров, которое возникло вследствие либо увеличения числа посреднических структур, участвующих в доведении товаров до конечного потребителя, либо появления дополнительных стадий технологической обработки производимой на территории страны продукции (в силу опережающего роста обрабатывающей промышленности).

Однако темпы прироста в 2007 г. существенно сократились по сравнению с предыдущими годами: так, величина начисленного НДС в долях ВВП увеличилась на 1,2 п.п. против 5,7 п.п. в 2006 г. и 2,5 п.п. в 2005 г. Помимо объективно существующих ограничителей роста сумм начисленного НДС в виде темпов экономического роста и инвестиционной деятельности, числа плательщиков налога, среднероссийского уровня деловой активности организаций и предпринимателей (характеризующегося динамикой оборота средств), к сдерживающим факторам также можно причислить следующие последствия изменения налогового законодательства:

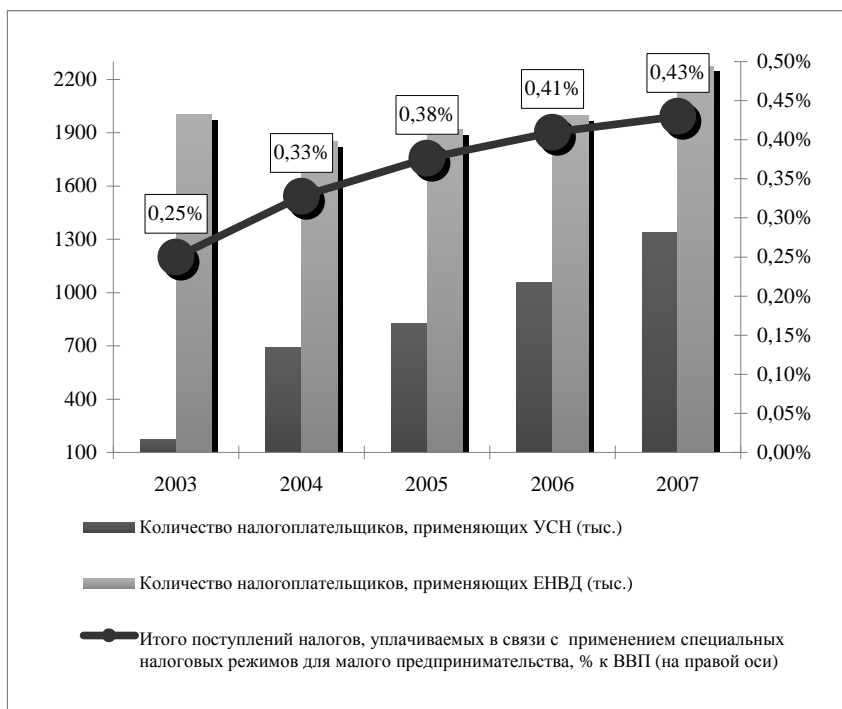
- 1) рост масштабов применения специальных налоговых режимов для малого бизнеса;

- 2) увеличение объемов жилищного строительства, реализация которого не облагается НДС;
- 3) расширение перечня освобождений от НДС.

Рассмотрим указанные факторы подробнее.

В розничной торговле в последние годы отмечается активный рост числа налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (на 20% в 2005–2007 гг.), а также рост налоговых поступлений от применения специальных налоговых режимов. Эти тенденции наблюдаются на фоне сохранения объемов розничного товарооборота, исчисленных в процентном отношении к ВВП (по итогам 2003 г. оборот розничной торговли составил 34,2% ВВП, 2005 г. – 32,6% ВВП, 2007 г. – 32,6% ВВП) (рис. 3). Таким образом, концентрация необлагаемой добавленной стоимости на стадии розничной реализации товаров (работ, услуг) с уплатой налогов в рамках специальных налоговых режимов позволяет организациям и индивидуальным предпринимателям достаточно эффективно минимизировать налоговые обязательства по НДС перед бюджетом, находясь в рамках действующего налогового законодательства.

Также можно предположить, что на темпы роста начисленного НДС в 2007 г. негативное влияние оказали возросшие объемы жилищного строительства. Так, в 2007 г. было введено в действие жилых домов на 20,4% больше, чем в 2006 г. (в 2005 г. было введено 43,6 млн кв.м, в 2006 г. – 50,2 млн, в 2007 г. – 60,4 млн). Однако, по нашим расчетам, потери федерального бюджета от недополучения НДС по этой льготе крайне незначительны и не превысили по итогам 2007 г. рубеж в 3,5–3,7 млрд руб.



Источник: Минфин России.

Рис. 3. Количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (по состоянию на 1 января), доходы бюджетной системы, полученные от налогоплательщиков в рамках применения данных специальных налоговых режимов

Кроме того, с 2007 г. перечень операций, не подлежащих налогообложению НДС, расширился на две операции:

- реализация предметов религиозного назначения и религиозной литературы, произведенная религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участниками) которых являются религиозные организации (объединения);

- ввоз на таможенную территорию Российской Федерации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов указанных племенных животных, племенных лошадей и племенного яйца по перечню кодов товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности РФ, определенному правительством РФ.

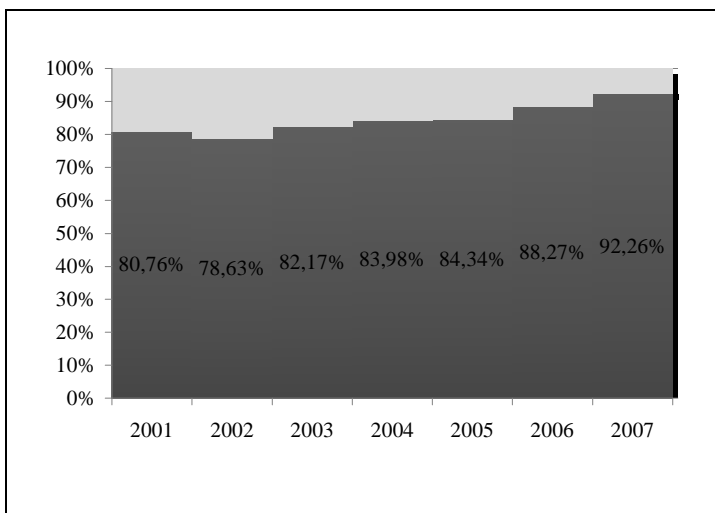
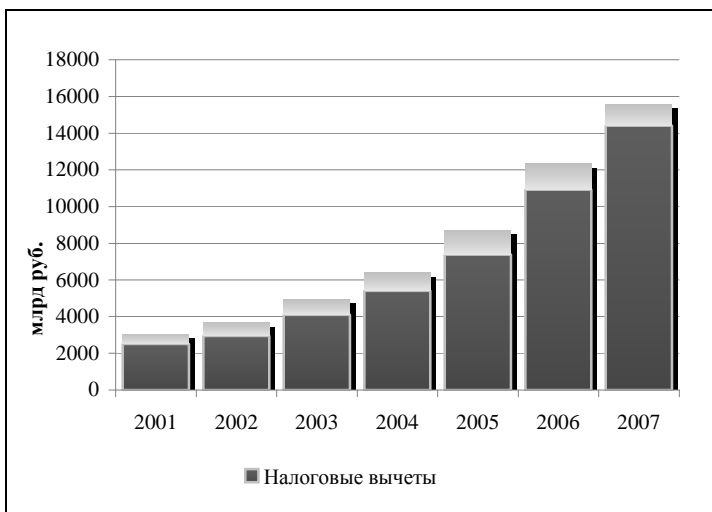
Начиная с 2008 г. от НДС также освобождаются операции по реализации программных продуктов и баз данных, передаваемых по лицензионным договорам.

Динамика налоговых вычетов

Одновременно с ростом объема начисленного НДС (по внутрироссийским операциям, без НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на таможенную территорию России) наблюдался рост объема налоговых вычетов. За анализируемый период общий объем налоговых вычетов возрос с 28,6% ВВП в 2001 г. до 43,7% ВВП по итогам 2007 г.

Обращает на себя внимание то обстоятельство, что тенденция опережения темпа роста налоговых вычетов над темпом роста начислений имеет место на всем периоде 2001–2007 гг., в результате чего удельный вес вычетов в начислениях составил 92,26% в 2007 г. против 80,76% в 2001 г. (см. *рис. 4*).

Однако при более детальном рассмотрении структуры налоговых вычетов можно заметить, что с 2007 г. в составе вычетов стали учитываться вычеты по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0% по которым документально подтверждена, которые ранее (до перехода на заявительный порядок возмещения НДС) относились непосредственно к статье возмещений. Поэтому, приводя к сопоставимым сравнительным данным, можно отметить, что удельный вес вычетов в начислениях в 2007 г. принципиально не изменился, составив 88,05%. А следовательно, и темпы прироста начислений и налоговых вычетов в 2007 г. в целом совпадали.



Источник: Минфин России.

Рис. 4. Динамика и структура начисленного налога и налоговых вычетов при формировании налоговой базы налога на добавленную стоимость в 2001–2007 гг.

В свою очередь, ускорение опережающих темпов роста налоговых вычетов, пришедшееся на 2006 г., было преимущественно связано со вступившими в силу с 1 января 2006 г. нововведениями в законодательстве, регламентирующем порядок исчисления и уплаты НДС.

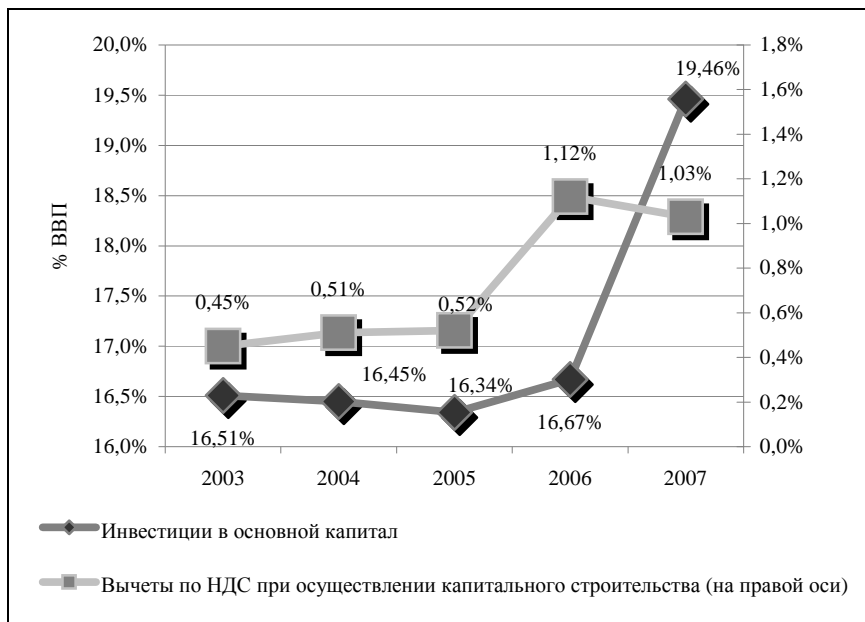
Так, во-первых, был осуществлен переход на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и при возникновении права на налоговый вычет. Если до 1 января 2006 г. нормы главы «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса предусматривали для налогоплательщиков, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере отгрузки и при предъявлении покупателю расчетных документов, возможность использования метода начисления только в части определения сумм налога по отгруженным (переданным) налогоплательщиком товарам (работам, услугам), т.е. только в отношении «исходящего» НДС (налога, получаемого от покупателей), то после перехода на обязательное использование метода начислений подобные налогоплательщики получили возможность без оплаты принять все суммы НДС по кредиторской задолженности, существовавшей на 1 января 2006 г., к вычету равными долями в течение первого полугодия 2006 г.²

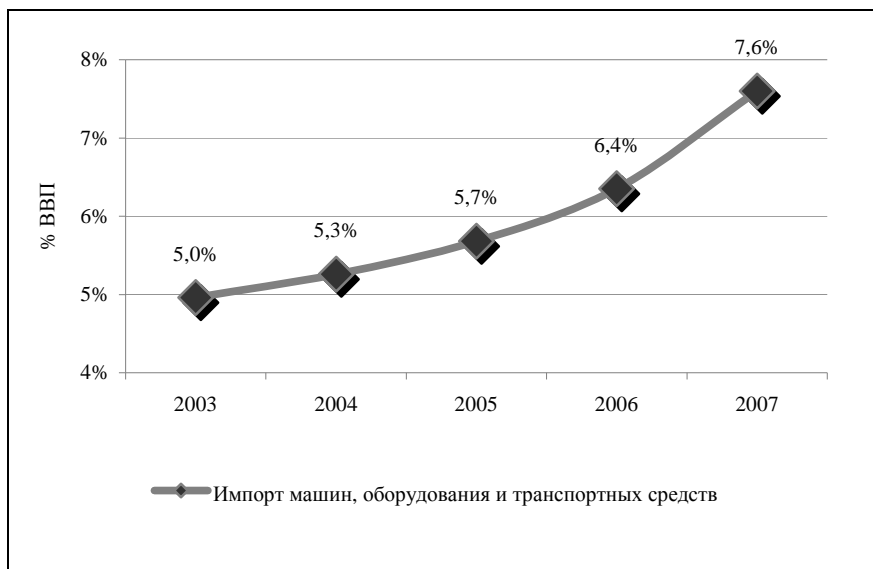
Как итог, переход на новый порядок исчисления НДС привел к существенным бюджетным потерям в первом полугодии 2006 г., так как достаточно большой группе налогоплательщиков, которые и так определяли налоговую базу по методу начислений (т.е. для которых с точки зрения начисленного НДС ситуация не менялась), было разрешено дополнительно увеличить объем своих налоговых вычетов. Если, по оценкам ФНС России, сумма недопоступивших бюджетных доходов по этой причине в январе – июне 2006 г. составила 116 млрд руб., или 0,96% ВВП, то в целом по

² Пункт 10 ст. 2 Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

2006 г. ситуация несколько выравнялась, и бюджет недополучил 0,66% ВВП (176 млрд руб.).

Другой причиной роста налоговых вычетов в 2006 г. по сравнению с предыдущим годом стало вступление в силу с 1 января 2006 г. нового порядка применения налоговых вычетов в части НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства, позволяющего налогоплательщикам принимать к вычету указанные суммы налога в том налоговом периоде, в котором были осуществлены соответствующие затраты (т.е. в общем порядке). Результатом данного нововведения стало более чем 2,6-кратное увеличение сумм вычетов по НДС при проведении капитального строительства в абсолютном исчислении по сравнению с данными 2005 г., что эквивалентно приросту сумм вычетов на 0,60% ВВП (рис. 5).





Источник: Росстат, Минфин России.

Рис. 5. Динамика налоговых вычетов в части НДС при осуществлении капитального строительства, динамика импорта машин и оборудования, % ВВП

В 2007 г. налоговые вычеты, предъявляемые подрядными организациями при проведении капитального строительства, по-прежнему оставались на высоком уровне, в результате чего поступление НДС на товары, реализуемые на территории страны, снизилось на сумму около 341,2 млрд руб. Однако следует заметить, что на фоне существенного повышения инвестиционной активности и увеличения темпов роста импорта товаров инвестиционного назначения темпы роста налоговых вычетов в 2007 г. были меньше, чем в 2006 г., что позволяет говорить о достижении последними своего «максимума» при данном уровне организации и структуры инвестиций в основной капитал в стране. В 2008 г. налоговые вычеты по данному основанию также не превысят отметки 1,1% ВВП.

Возмещение НДС из бюджета

При анализе динамики поступлений НДС в федеральный бюджет и разработке мер по совершенствованию системы администрирования данного налога необходимо также обратить внимание на динамику возмещения данного налога из бюджета. Следует отметить, что, с одной стороны, рост сумм возмещения НДС налогоплательщикам из бюджета всегда вызывает больше вопросов, чем рост сумм налоговых вычетов или снижение налоговых доходов, так как возмещение непосредственно связано с расходованием бюджетных средств, т.е. выплатой налогоплательщикам сумм, уже поступивших в бюджет. Однако, с другой стороны, с точки зрения общего объема бюджетных доходов суммы НДС к возмещению входят в общую сумму налоговых вычетов, анализ динамики которой был проведен выше, а сам факт предъявления сумм возмещения не оказывает влияния на динамику доходов от НДС, отличающегося от влияния налоговых вычетов. Потребность в возмещении налога возникает лишь в случае недостаточности объемов НДС, начисленного налогоплательщиком, для покрытия всей суммы налога, принимаемого к вычету в данном налоговом периоде.

Основные показатели, характеризующие динамику фактического возмещения налога на добавленную стоимость, а также принятие решений налоговыми органами о возмещении и об отказе в возмещении налога представлены в *табл. 2*. Из данных, представленных в таблице, видно, что в течение 2004–2007 гг. наблюдался незначительный рост сумм налога, заявленного к возмещению из бюджета (с 3,4% ВВП до 3,8% ВВП). При этом суммы налога, в отношении которых налоговыми органами было принято положительное решение о возмещении, возросли с 3,1 в 2004 г. до 3,5% ВВП по итогам 2007 г. Что касается сумм, по которым было принято решение об отказе в возмещении, то они также на протяжении всего рассматриваемого периода колебались в пределах 0,3–0,4% ВВП. Относительно стабильной оставалась ситуация и с возмещением НДС через решения арбитражных судов. При этом следует отметить, что доля сумм возмещения НДС, по которым налоговыми органами принято решение об отказе в возмещении, в общем объеме заявленных к

возмещению сумм остается стабильной на уровне около 9%, а доля возмещения через судебные решения не превышает 4% заявленных к возмещению сумм.

Таблица 2

Основные показатели, характеризующие возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета в 2003–2007 гг.

	2003		2004		2005		2006		2007	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Заявлено к возмещению	452,9	3,4	573,8	3,4	798,5	3,7	992,5	3,7	1261,7	3,8
Принято решение о возмещении налоговых органами	408,0	3,1	481,4	2,8	725,7	3,4	901,7	3,4	1144,5	3,5
Отказано в возмещении налоговыми органами	44,9	0,3	92,3	0,5	72,8	0,3	90,8	0,3	117,2	0,4
Возмещено по решению арбитражных судов	15,6	0,12	21,5	0,13	25,3	0,12	17,6	0,07	50,1	0,15
Доля сумм, по которым налоговыми органами было принято решение об отказе в возмещении, по отношению к общему объему заявленных к возмещению сумм	9,9%		16,1%		9,1%		9,2%		9,3%	
Доля сумм, возмещенных по решению арбитражных судов, к общему объему заявленных к возмещению сумм	3,5%		3,8%		3,2%		1,8%		4,0%	

Источник: Минфин России.

Отдельно следует отметить, что состоявшийся с 1 января 2007 г. переход на заявительный порядок возмещения НДС породил ситуацию, при которой на первые месяцы года легла основная нагрузка по возмещению признанных сумм налога по налоговой ставке 0% по налоговым декларациям, поданным за налоговые периоды до января 2007 г., всего 277,8 млрд руб. Однако с середины года данный фактор практически никакого влияния не оказывал.

Приведенные показатели свидетельствуют о том, что, несмотря на сохранение проблем с возмещением НДС, их острота не нарастает, при этом налоговые органы не отказывают в возмещении основного объема заявленных сумм.

1.2. Оценка влияния НДС на развитие предприятий реального сектора экономики

На протяжении последних лет в экспертном сообществе, а также среди лиц, принимающих решения, не прекращается дискуссия о необходимости снижения ставки НДС как способа стимулирования инновационного развития отраслей, ориентированных на внутренний рынок и отличающихся высокой добавленной стоимостью производства³. Однако, на наш взгляд, данное суждение ошибочно вследствие неправильного понимания экономической сущности НДС, в частности, и налогообложения в целом.

Дело в том, что, являясь косвенным налогом, НДС, в конечном счете, уплачивается либо непосредственно потребителями товаров (работ, услуг), либо лицами, приобретающими для них эти блага. Поэтому в условиях неизменности поведения участников рынка (и абсолютной перекрестной эластичности спроса по цене) единственным бенефициаром от снижения налоговой ставки были бы потре-

³ В частности, этот вопрос обсуждался в ходе дискуссий на заседаниях правительства Российской Федерации в период, когда пост председателя правительства занимал М.Е. Фрадков, об этом говорил заместитель министра экономического развития Российской Федерации С. Воскресенский в интервью журналу «Эксперт» (№ 17 (606), от 28 апреля 2008 г.) http://www.expert.ru/printissues/expert/2008/17/interview_voskresenskiy/. Также эта идея была отражена в проекте Концепции долгосрочного развития Российской Федерации на период до 2020 г.

бители, которые при снижении ставки с 18 до 12–13% фактически получили бы от государства 5–6%-ю скидку с розничных цен всех облагаемых НДС товаров, работ, услуг. Однако такое допущение является преувеличением, и представляется более разумным предположить, что снижение ставки налога потенциально приведет к взаимозависимым изменениям в цене до взимания налога, в объемах спроса и предложения, распределении ресурсов (в частности, капитальных и трудовых), а также в уровне бюджетных поступлений.

Так, в ситуации, когда продавцы не меняют величины цены до налогообложения, потребители будут платить меньшую цену (после уплаты налога) и, следовательно, спрос на такой товар возрастет. В ответ на рост спроса продавцы обычно начинают повышать цену до налогообложения и расширять выпуск товара. Новая цена и объем продукции будут установлены на уровне, который зависит от реакции производителей и потребителей на изменение цены, т.е. от эластичности спроса и предложения, а также от рыночной структуры (уровня конкурентоспособности рынка).

В условиях неэластичного спроса объемы выпуска товара не изменятся, несмотря на низкую цену после уплаты налога, а, следовательно, все выгоды снижения налоговой ставки достанутся потребителям.

В ситуации совершенно эластичного предложения (т.е. когда продавцы стремятся реализовать весь потенциально возможный объем товара по старой цене до уплаты налога) в цене после налога не будет никаких изменений, и вновь потребители получают все выгоды от снижения налоговой ставки. В этом случае, однако, поставляемый объем возрастет в ответ на повышение спроса (если этот спрос эластичный). Отметим, что совершенно эластичное предложение – это хорошее аппроксимирование реальности, когда мы имеем дело с конкурентоспособной промышленностью, которая способна повысить объем выпускаемой продукции при неизменных единичных затратах на выпуск дополнительной продукции. Например, это может быть ситуация с товарами, реализуемыми на международных рынках, когда национальная экономика открыта для международной торговли и не обладает большим масштабом, чтобы по-

влиять на уровень мировых цен (например, небольшая страна с открытой экономикой). В такой небольшой стране с открытым типом экономики, где НДС взимается по месту назначения, снижение ставки НДС сделает эту экономику еще более привлекательной для экспортеров, которые увеличат объемы продаж на внутреннем рынке. Это связано с тем, что налогообложение экспортных поставок не изменится (при допущении нормально функционирующей системы возмещения НДС с экспорта), а внутренняя ставка налога снизится. Однако увеличение объемов продаж экспортеров на национальном рынке вовсе не означает, что прибыли компаний-экспортеров увеличатся.

Наоборот, при совершенно неэластичном предложении (т.е. при фиксированном объеме поставок, который не зависит от цены) снижение налоговой ставки не окажет никакого влияния ни на поставляемый объем товаров, ни на цену (после налогообложения). Это происходит потому, что фиксированное предложение и неизменный спрос, а также та же самая цена (после налогообложения) необходимы для уравнивания спроса и предложения на рынке. В этом случае все выгоды от сниженной ставки налога получают производители. То же самое произойдет при совершенно эластичном спросе (т.е. когда потребители готовы покупать любое количество товара по старой посленалоговой цене). Однако совершенно эластичный спрос встречается крайне редко.

Когда же эластичность спроса и предложения принимает промежуточное значение между нулем и бесконечностью, речь идет о кривых отрицательного наклона спроса и положительного наклона предложения, как правило, типовых для краткосрочного периода (в долгосрочной перспективе предложение может иметь почти совершенную эластичность, особенно в относительно небольшой экономике открытого типа). В этом случае и производители, и потребители получают выгоды от снижения ставки налога. Размер этой выгоды имеет положительную зависимость от соответствующих уровней эластичности спроса и предложения. Другими словами, объем выгод от снижения налоговой ставки, который причитается потребителям, тем больше, чем меньше эластичность спроса по сравнению с эла-

стичностью предложения, т.е. чем менее чувствительны потребители к изменению посленалоговой цены (относительно чувствительности/реагирования производителей на изменение доналоговой цены). Поэтому, чтобы оценить реальное сокращение налоговой нагрузки на предприятия обрабатывающих производств, следует оценить эластичность спроса и предложения на выпускаемую ими продукцию с учетом специфики российской экономики, речь о которой пойдет далее.

Что касается влияния рыночной структуры на установление равновесных цен и объемов, то эффект от снижения ставки налога, базой которого является конечное потребление, на монополизированном рынке (или на рынке, где производители обладают значительной рыночной силой) в целом отличается от последствий этого шага на конкурентном рынке. Снижение налоговой ставки на монопольном рынке может привести к более существенному снижению посленалоговой цены по сравнению с конкурентным рынком. Фактически на монопольном рынке такое снижение может привести к сокращению потребительской цены, которое превысит величину снижения налоговой ставки. Отметим, однако, что прибыль монополий всегда будет расти в результате снижения ставки налога с розничных продаж. На олигополистическом рынке (т.е. рынке, на котором рыночной силой обладает всего лишь группа производителей) существует возможность получения результатов, которые на первый взгляд являются парадоксальными, – таких как *рост* потребительской цены в ответ на снижение ставки налога. В целом в олигополистической ситуации распределение налогового бремени смоделировать и предсказать очень трудно, потому что многое зависит от допущений об ожиданиях каждой компании по поводу поведения других компаний.

Что касается влияния снижения ставки НДС на увеличение инвестиционной активности предприятий, то в условиях российской экономики, являющейся относительно небольшой по своей емкости и достаточно открытой, существует высокая вероятность того, что эффект от снижения ставки НДС для увеличения инвестиционных ресурсов предприятий, в том числе обрабатывающей промышленно-

сти, будет явно сглаженным, так как основные выгоды получают все-таки потребители. Кроме того, на инвестиционную активность производителей оказывают существенное влияние еще два фактора, которые также накладывают определенные ограничения на осуществление инвестиций в основной капитал: речь идет о доступности инвестиционных товаров (включая импортные), а также о наличии «длинных» заемных средств в распоряжении производителей.

В силу перечисленных причин снижение налоговой ставки, как показывает теоретический анализ, является не самым лучшим решением проблемы увеличения объема частных инвестиций. Гораздо более предпочтительным в этом смысле выглядит проведение мероприятий, направленных на рост начисленной в налоговых целях амортизации и улучшение администрирования всей системы налогов с предприятий.

На наш взгляд, последствия снижения ставки НДС будут незначительными, особенно в долгосрочной перспективе. Фактически эффект может быть даже отрицательным с учетом того, что НДС вызывает меньше искажений поведения экономических агентов по сравнению с другими налогами, которые может ввести правительство с целью замещения выпадающих бюджетных поступлений (например, увеличение ставки НДС, налога на прибыль, на доходы физических лиц или замена НДС на налог с продаж).

Отдельного рассмотрения заслуживают особенности российского НДС, которые могут повлиять на распределение налогового бремени.

В первую очередь следует отметить, что на протяжении последних лет не до конца решена проблема получения экспортерами возмещений сумм налога, уплаченного по приобретенным товарно-материальным ценностям. Дело в том, что наличие проблем у экспортеров с возмещением налога означает то, что их товары облагаются налогом как в России, так и на рынках назначения товаров. Поэтому налоговая нагрузка на российских экспортеров будет выше по сравнению с конкурентными товарами. В этом случае снижение ставки НДС в России конечно же принесет выгоды российским экспортерам. Однако лучшим способом решения этой проблемы является упорядочивание процедуры возмещения НДС с экспортных по-

ставок вместо сокращения налоговой ставки для всех налогоплательщиков. На это направлен введенный с 1 января 2007 г. заявительный порядок возмещения НДС вместо ранее действовавшего разрешительного.

Другой особенностью российского администрирования НДС является высокая доля теневого сектора и масштабного уклонения от налогообложения, в результате чего добросовестные налогоплательщики вынуждены конкурировать с недобросовестными. В этих условиях первые, конечно, получают выгоды от снижения ставки НДС, если это снижение не будет сопровождаться повышением уровня других налогов или если уклоняться от этих других налогов станет сложнее.

В заключение следует обратить внимание на следующие обстоятельства:

во-первых, снижение ставки НДС сократит величину доходов, поступающих в государственный бюджет, и какие бы выгоды ни приносило снижение налоговой ставки, эти выгоды должны быть сбалансированы с соответствующими затратами, связанными с необходимостью снижения расходов бюджета;

во-вторых, если целью налоговой политики является создание стимулов для роста инвестиций и диверсификации российской экономики, снижение ставки НДС необходимо анализировать в сравнении с другими альтернативными вариантами государственной экономической политики;

в-третьих, необходимо иметь в виду, что снижение ставки НДС при условии применения принципа страны назначения фактически означает ослабление уровня тарифной защиты национальных производителей, что может усилить негативное воздействие и без того существенного сокращения ввозных таможенных пошлин и объемов государственного субсидирования в приоритетных отраслях российской экономики.

1.3. Альтернативы развития налога на добавленную стоимость в России в долгосрочной перспективе

1.3.1 Проблемы установления налоговой ставки

Изначально (и на протяжении достаточно большого периода времени, в течение которого налог на добавленную стоимость взимается в Российской Федерации) вопросы ставки налога на добавленную стоимость не находились в центре дискуссии о налоговой политике, однако начиная с 2005–2006 гг. вопрос о резком снижении ставки НДС (до 12–13%) был вынесен на повестку дня. Этому обстоятельству можно найти несколько объяснений: во-первых, налог на добавленную стоимость остался единственным основным налогом, чья ставка не была радикально снижена в ходе налоговой реформы; во-вторых, существование проблем с налоговым администрированием создало стимулы для бизнес-сообщества к требованию снижения совокупных издержек, связанных с исчислением и уплатой налога, путем снижения налоговой ставки. При этом экономическая аргументация снижения ставки строится на том, что такая мера позволит снизить инфляцию, создать стимулы для экономического роста и, в конечном итоге, приведет к росту бюджетных доходов.

В силу серьезности дискуссии об изменении налоговой ставки этот вопрос будет рассмотрен ниже более подробно.

На фоне благоприятной конъюнктуры на мировых сырьевых рынках, относительно быстрого экономического роста в России и увеличения налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации объективно существующие проблемы администрирования НДС и резкое снижение доходов от налога (в 2006 г.) явились аргументом в пользу обоснования необходимости снижения базовой ставки НДС до уровня 12–13% с одновременной ликвидацией пониженной ставки НДС. Предполагается, что данная мера позволит существенным образом повысить инвестиционную активность предприятий обрабатывающего сектора экономики и будет способствовать инновационному развитию производств с высокой добавленной стоимостью на территории страны.

Однако, на наш взгляд, проблемы с администрированием НДС в части использования льготных ставок и возмещения налога, объективно существующие во всех странах, применяющих данный налог, отнюдь не являются основанием для снижения размера базовой (номинальной) ставки НДС, который в России вполне соответствует уровню ставок в большинстве стран ЕС. Отдельно отметим, что в развитых странах ЕС в последние десятилетия наблюдается тенденция не к снижению ставок НДС, а, напротив, к ее повышению (см. табл. 3).

Таблица 3

Динамика изменения базовой ставки НДС в странах ОЭСР, %

	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Австралия	-	-	-	-	-	10	10	10
Австрия	16	18	20	20	20	20	20	20
Бельгия	18	16	19	19	20,5	21	21	21
Великобритания	8	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5
Венгрия	-	-	-	25	25	25	20	20
Германия	11	13	14	14	15	16	16	19
Греция	-	-	-	18	18	18	19	19
Дания	15	22	22	22	25	25	25	25
Ирландия	19,5	25	23	23	21	21	21	21
Исландия	-	-	-	22	24,5	24,5	24,5	24,5
Испания	-	-	-	12	16	16	16	16
Италия	12	15	18	19	19	20	20	20
Канада	-	-	-	-	7	7	7	6
Корея	-	10	10	10	10	10	10	10
Люксембург	10	10	12	12	15	15	15	15
Мексика	-	10	15	15	15	15	15	15
Нидерланды	16	18	19	18,5	17,5	17,5	19	19
Новая Зеландия	-	-	-	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Норвегия	-	20	20	20	20	23	25	25

Продолжение таблицы 3

Польша	-	-	-	-	22	22	22	22
Португалия*	-	-	-	17	17	17	21	21
Словакия	-	-	-	-	23	23	19	19
США	-	-	-	-	-	-	-	-
Турция	-	-	-	10	15	17	18	18
Финляндия	-	-	-	-	22	22	22	22
Франция	20	17,6	18,6	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6
Чехия	-	-	-	-	22	22	19	19
Швеция	17,65	20,63	23,46	23,46	25	25	25	25
Швейцария	-	-	-	-	6,5	7,5	7,6	7,6
Япония	-	-	-	3	3	5	5	5

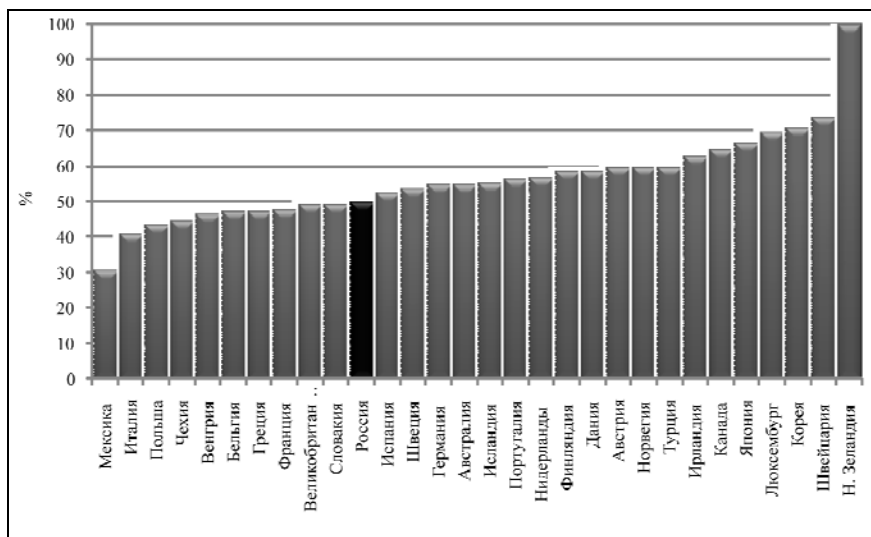
* С 1 июля 2008 г. ставка НДС в Португалии снижена до 20%.

Источник: OECD Revenue Statistics.

В международной практике для анализа качества администрирования налога традиционно рассчитывается коэффициент эффективности НДС (*C-efficiency*) как отношение эффективной налоговой ставки (равна отношению поступлений налога к величине конечного потребления) к номинальной налоговой ставке:

$$C - efficiency = \left(\frac{(Поступления_НДС / Конечное_потребление) * 100\%}{Базовая_ставка_НДС} \right) * 100\% .$$

Высокое значение коэффициента эффективности предполагает равномерное применение НДС к широкой базе при высоком качестве администрирования налога, в то время как низкое значение данного показателя отражает размытую налоговую базу ввиду освобождений или льготных ставок и (или) низкое качество его администрирования. Так, по данным стран ОЭСР, этот показатель варьировал в пределах 42–65% (см. *рис. 6*). Исключение составляли развитые страны с крайне низкой базовой ставкой налога (Япония, Канада, Корея, Новая Зеландия) и широкой базой обложения.



Источник: OECD Consumption Tax Trends 2006 and OECD calculations.

Рис. 6. Коэффициент эффективности НДС в странах ОЭСР и в России (средние значения за период 2002–2004 гг.)

Результаты расчета коэффициента эффективности НДС для России представлены в табл. 4.

Таблица 4

	2003	2004	2005	2006	2007
Поступления НДС – всего, % ВВП	6,66	6,27	6,81	5,62	6,86
Поступления НДС за вычетом разовых поступлений от погашения задолженности НК «ЮКОС» (устранение крупных искажений), % ВВП	6,66	6,27	6,18	5,62	6,13
Конечное потребление, % ВВП	68,15	66,88	66,42	66,00	65,76
Базовая ставка НДС	20%	18%	18%	18%	18%
Эффективная база НДС	48,9%	52,1%	51,7%	47,3%	51,8%

Источник: Росстат, Минфин России, расчеты авторов.

Конечно, в последние годы происходит некоторое снижение значения эффективной базы НДС, что может быть связано с увеличени-

ем сумм возмещаемого экспортерам НДС в условиях роста цен на нефть, а также с последствиями законодательных инициатив по реформе НДС, введенных с 2006–2007 гг., и расширением применения схем оптимизации налогового бремени для малого бизнеса путем перехода на специальные налоговые режимы. И хотя подобная динамика эффективной базы не вписывается в общую тенденцию роста аналогичного показателя, рассчитанного для стран ОЭСР, определенный запас прочности в этом вопросе у России есть, так как Россия по значению показателя эффективной базы НДС вполне соответствует уровню большинства стран ЕС, использующих сопоставимые базовые ставки налога.

Дальнейшего роста собираемости НДС, на наш взгляд, можно добиться за счет последовательного улучшения качества налогового администрирования, упрощения взимания налога за счет перехода к единой ставке, расширения налоговой базы за счет роста производства и в результате легализации теневого бизнеса, снижения привлекательности налоговых экспортных схем, направленных на получение нелегальных вычетов, и применения нулевой ставки НДС.

Отдельно следует отметить, что переход к единой ставке налога существенно упростит администрирование НДС и сократит существующие перекосы в экономике. Однако при этом важно понимать, что единая ставка, установленная на уровне выше 10%, приводит к повышению ставки в отношении тех товаров, которые в настоящее время облагаются НДС по ставке 10%.

В настоящее время в международной практике администрирования НДС 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.).

В случае отказа от использования льготной ставки в России представляется необходимым предусмотреть субсидирование государством цен на ряд товаров и услуг первой необходимости (например, продукты питания, электричество, топливо).

Анализ последствий введения единой ставки НДС на уровне 12–13% с 1 января 2009 г. повлечет за собой следующие потери бюджетных доходов (табл. 5).

Таблица 5

Оценка потерь бюджетных доходов вследствие перехода на единую ставку НДС

Единая ставка НДС	% ВВП	млрд руб.		
		2009	2010	2011
10%	-2,56	-1316,9	-1513,1	-1729,7
11%	-2,20	-1133,1	-1302,0	-1488,3
12%	-1,84	-949,3	-1090,8	-1246,9
13%	-1,49	-765,5	-879,6	-1005,5
14%	-1,13	-581,8	-668,5	-764,1
15%	-0,77	-398,0	-457,3	-522,7
16%	-0,42	-214,2	-246,1	-281,3
16,5%	-0,24	-122,3	-140,5	-160,6
17%	-0,06	-30,4	-34,9	-39,9
17,5%	0,12	+61,5	+70,6	+80,8
18%	0,30	+153,4	+176,2	+201,4
ВВП, млрд руб.		51475	59146	67 610

Однако с точки зрения бюджетных последствий снижение ставки НДС повлечет не только прямые потери бюджета на величину потенциальных доходов от НДС, но и прирост поступлений по налогу на прибыль, единому социальному налогу и налогу на доходы физических лиц вследствие увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов⁴.

С учетом этих обстоятельств были рассмотрены три модельных сценария потерь бюджета.

⁴ См.: Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России? (Анализ проблемы с учетом долгосрочного прогноза устойчивости бюджетной системы) // Вопросы экономики. 2008. № 9.

1-й сценарий предполагает, что в результате снижения ставки НДС до 12% цены снизятся на величину снижения ставки (всю выгоду от снижения ставки получают потребители. Такая ситуация характерна для рынков совершенно эластичного предложения или неэластичного спроса).

2-й сценарий (наиболее вероятный) предполагает, что цены снизятся на половину величины снижения ставки (на 3%, т.е. выгоды от снижения ставки потребители и производители разделят между собой поровну).

3-й сценарий предполагает, что цены останутся без изменений (рынки совершенно эластичного спроса или неэластичного предложения), а весь выигрыш от снижения ставки НДС получают производители.

Кроме того, для всех сценариев были сделаны следующие допущения:

1) в качестве оценки того, какая часть сэкономленных вследствие снижения ставки НДС средств потребителей (домохозяйств) будет израсходована в экономике, в расчетах условно использовалась средняя склонность к потреблению домашних хозяйств в России, которая на рассматриваемом интервале практически не менялась и составляла около 77%;

2) принимая во внимание сложившуюся структуру ВВП (см. *табл. б*), можно заключить, что расширение налоговой базы по налогу на прибыль, ЕСН и НДС будет эквивалентно не всему приросту ВВП, а лишь той его части, которая соответствует элементам ВВП «официальная оплата труда наемных работников» (в среднем 34% прироста ВВП) и «чистая прибыль экономики и чистые смешанные доходы» (в среднем 30% прироста ВВП);

3) для всех сценариев предполагается, что распределение дополнительно образующихся у предприятий денежных средств между прибылью до налогообложения и официальной заработной платой осуществляется в соответствии с существующей пропорцией между ними в счете ВВП по доходам за вычетом чистых налогов на продукты и импорт (40% : 60% по итогам 2004–2007 гг.).

Таблица 6

Структура ВВП по видам первичных доходов в 2002–2007 гг., %

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Валовой внутренний продукт	100	100	100	100	100	100
В том числе:						
- официальная оплата труда наемных работников	35,2	35,8	34,3	32,0	32,2	33,7
- скрытая оплата труда наемных работников	11,5	11,3	11,7	11,8	11,9	11,9
- чистые налоги на производство и импорт	17,0	16,0	16,9	19,7	20,0	18,9
- потребление основного капитала	7,8	7,2	6,4	6,0	4,8	4,5*
- чистая прибыль экономики и чистые смешанные доходы	28,5	29,7	30,7	30,5	31,1	30,9

Оценка.

Источник: Росстат.

Результаты расчета последствий снижения ставки НДС до 12% для бюджетной системы страны в условиях 2009 г. представлены в табл. 7.

Таблица 7

Последствия снижения ставки НДС до 12% для доходов бюджетной системы России в условиях экономических показателей 2009 г., млрд руб.

	Млрд руб.	% ВВП	Млрд руб.	% ВВП	Млрд руб.	% ВВП
	1-й сценарий		2-й сценарий		3-й сценарий	
Выпадающие доходы бюджета в результате снижения ставки НДС	-949,3	-1,84	-949,3	-1,84	-949,3	-1,84
Объем израсходованных домохозяйствами средств внутри российской экономики	731,0	1,42	365,5	0,71	-	-

Продолжение таблицы 7

Прирост денежных средств в распоряжении предприятий	-	-	365,5	0,71	731,0	1,42
Величина мультипликатора расходов			4,35			
Величина прироста ВВП вследствие дополнительного спроса домохозяйств	3179,7	6,18	1589,8	3,09	-*	-
Прирост официальной оплаты труда наемных работников (включая отчисления в социальные внебюджетные фонды):						
- 34% прироста ВВП	1081,1	2,10	540,5	1,05	-	-
- 60% прироста денежных средств предприятия	-	-	219,3	0,43	438,6	0,85
Прирост прибыли до налогообложения в экономике:						
- 30% прироста ВВП	953,9	1,85	477,0	0,93	-	-
- 40% прироста денежных средств предприятия	-	-	146,2	0,28	292,4	0,57
Дополнительные поступления в бюджет от налогов:						
налог на прибыль (24%)	228,9	0,44	149,6	0,29	70,2	0,14
ЕСН и взносы в социальные фонды**	202,2	0,39	142,1	0,28	82,0	0,16
НДФЛ (13%)	114,3	0,22	80,3	0,16	46,4	0,09
Чистое изменение налоговых поступлений в бюджет вследствие снижения ставки НДС	-403,9	-0,78	-577,4	-1,12	-750,8	-1,46

* Вследствие отсутствия дополнительного спроса со стороны населения мультипликативного эффекта не последует.

** В сценарных расчетах эффективная ставка ЕСН зафиксирована на уровне 23%, что соответствует данным 2007 г.

Источник: расчеты авторов.

Как видно из таблицы, при всех рассмотренных сценариях в результате снижения ставки НДС даже при самых максимальных до-

пущениях сокращение налоговых поступлений в условиях показателей 2009 г. составит 1,1–1,3% ВВП (2-й и 3-й сценарии более реалистичны в краткосрочном периоде).

Таким образом, результаты проведенного анализа последствий снижения ставки НДС для доходов бюджетной системы России указывают, что снижение ставки НДС до уровня 12–13% влечет за собой ощутимые потери в налоговых поступлениях. При этом итоги воздействия снижения ставки НДС на повышение деловой активности и ускорение инвестиционных процессов в российской экономике отнюдь не однозначны. Следует также отметить, что по итогам опроса предпринимателей, проведенного лабораторией конъюнктурных опросов Института экономики переходного периода по заказу организации «Деловая Россия», подавляющее большинство респондентов выразили намерение направить средства, полученные от снижения налога на добавленную стоимость, на осуществление капитальных вложений. Учитывая то обстоятельство, что капитальные вложения осуществляются за счет чистой прибыли, предпринимательское сообщество, во-первых, не ожидает снижения цен в результате снижения налоговой ставки и, во-вторых, намеревается сформировать прибыль за счет снижения налогообложения, а не направить экономию на снижение цен и (или) рост заработной платы сотрудников.

1.3.2. Изменение процедуры регистрации плательщиков НДС

В целях повышения эффективности налогового администрирования количество плательщиков НДС должно соответствовать возможностям налоговых органов по проведению установленного требованиям законодательства налогового контроля. В этой связи необходимо создание специальной системы регистрации плательщиков НДС (НДС-регистрации), что по аналогии со многими странами с развитой системой НДС позволит сфокусировать усилия налоговых органов на проверке ограниченного круга налогоплательщиков.

При этом обязательной регистрации в качестве плательщика НДС подлежат все хозяйствующие субъекты, которые в ходе своей дея-

тельности превысили некоторое законодательно установленное пороговое значение выручки от реализации (передачи) товаров, работ, услуг и имущественных прав. При этом пороговое значение выручки от реализации (передачи) товаров, работ, услуг и имущественных прав следует определять исходя из ниже перечисленных аспектов оценки:

- должно быть обусловлено возможностями налоговых органов осуществлять эффективный налоговый контроль за установленным на его основании кругом плательщиков НДС, в том числе за счет повышения качества противодействия незаконному возмещению НДС из бюджета;
- должно соотноситься с ограничениями по выручке, позволяющими применять специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от уплаты НДС;
- должно обеспечивать необходимый уровень бюджетных доходов.

В подобной модели НДС-регистрации организациям и индивидуальным предпринимателям должны присваиваться отдельные идентификационные номера плательщиков НДС, которые будут в обязательном порядке указываться на счетах-фактурах (будут являться обязательным реквизитом счета-фактуры). Переход на данную систему предполагает, что организации и индивидуальные предприниматели более не будут признаваться плательщиками НДС по умолчанию с момента государственной регистрации, а регистрация в качестве плательщика НДС будет являться самостоятельной процедурой.

В то же время организации и индивидуальные предприниматели должны сохранять за собой право на получение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) будет в течение 12 месяцев менее установленного порога. При этом процедура получения освобождения может основываться на положениях ст. 145 НК РФ.

Вместе с тем для налогоплательщиков, объем выручки которых не превышает установленного предельного объема, регистрация в

качестве плательщиков НДС должна быть добровольной. При этом добровольная регистрация может интерпретироваться как механизм скрининга, сигнализирующий о том, что налогоплательщик соблюдает финансовое законодательство, открыт для общения с налоговыми органами и т.д. И если при обязательной регистрации целесообразно использовать в качестве ее единственного критерия пороговый объем реализации, то для добровольной регистрации возможно применять другие требования: период ведения предпринимательской деятельности (минимум один год), отсутствие негативной налоговой истории, отсутствие «сомнительных собственников». Однако степень жесткости применяемых ограничений должна основываться на анализе рисков уклонения от налогообложения, а также возможностей налоговых органов эффективно администрировать как систему обложения налогом на добавленную стоимость, так и систему регистрации плательщиков НДС.

Безусловно, до тех пор пока не приняты изменения в закон о государственной регистрации юридических лиц (в части увеличения сроков проведения регистрации и расширения оснований для отказа в регистрации в целях противодействия появлению фирм-однодневок), рано говорить о том, на достижение каких целей должна быть направлена система специальной регистрации по НДС. Однако крайне важно обеспечить, чтобы хотя бы в одной из двух регистрационных процедур содержался механизм противодействия получению статуса налогоплательщика подставными лицами (т.е. регистрации налогоплательщиков с помощью недействительных документов, по несуществующим адресам и т.д.). Среди таких мер необходимо отметить следующие:

а) расширение и ужесточение требований к информации, предоставляемой лицами при регистрации;

б) введение процедуры выборочной выездной проверки при регистрации лиц в качестве плательщиков НДС, основанной на системе анализа рисков;

в) предоставление статуса плательщика налога на добавленную стоимость вновь регистрируемым юридическим лицам по истечении

определенного срока после государственной регистрации данного лица.

Ожидается, что данная система позволит сфокусировать усилия налоговых органов на проверке ограниченного круга налогоплательщиков, а также предотвратить возникновение случаев отказа налогоплательщику в праве на применение налогового вычета НДС при приобретении товаров (работ, услуг). Более того, процедура специальной регистрации плательщиков НДС предусматривает проведение проверки достоверности сведений, представляемых налогоплательщиком (о своем местонахождении, учредителях, руководстве), что является дополнительной превентивной мерой осуществления неправомерной ликвидации без выполнения налоговых обязательств.

Следует отметить, что при установлении величины указанного порога предполагается принимать во внимание как действующие критерии освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС, так и максимальные критерии выручки от реализации, дающие право на применение упрощенной системы налогообложения.

В то же время действующее в настоящее время максимальное значение выручки от реализации, позволяющее применять упрощенную систему налогообложения (в пересчете составляет около 730 тыс. евро), существенно превосходит все пороговые значения для НДС-регистрации, которые применяются в странах с развитой налоговой системой и колеблются в пределах 100 тыс. евро. В этой связи при переходе к новой модели НДС-регистрации необходимо рассмотреть возможность снижения данного максимального значения до уровня выручки, более соответствующего общепринятому пониманию малых предприятий, дающих возможность применять пониженные налоговые ставки. Так, в России в 2005 г., по данным Росстата, годовой товарооборот малых предприятий в расчете на 1 предприятие составлял около 10 млн руб. Следовательно, на наш взгляд, речь должна идти о снижении максимального значения годовой выручки от реализации, позволяющего применять УСН, хотя бы до 12 млн руб. и одновременном установлении порога регистрации НДС на этом же уровне. При этом следует предусмотреть возмож-

ность периодической индексации данного порогового значения на величину ожидаемой инфляции в стране.

В заключение следует отметить, что переход к системе регистрации лиц в качестве плательщиков НДС при эффективной организации этой системы позволяет добиться следующих результатов:

- для налоговых органов – во-первых, несколько сократить круг налогоплательщиков; во-вторых, улучшить качество налогового администрирования посредством проведения дополнительных проверок при обращениях для осуществления добровольной регистрации и выдачи специальных номеров плательщиков НДС, что позволяет избежать возникновения случаев отказа налогоплательщику в праве на применение налогового вычета НДС при приобретении товаров (работ, услуг) у лиц, не являющихся плательщиками НДС, но необоснованно выставивших счета-фактуры;
- для организаций – повысить привлекательность специальных налоговых режимов в случае осуществления ими торгово-посреднических операций.

Однако одновременно необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что переход к системе регистрации лиц в качестве плательщиков НДС может сопровождаться дополнительными издержками, связанными с необходимостью проведения дополнительных проверок, с введением новых автоматизированных регистрационных систем (специального программного обеспечения) и др., объективно оценить размеры которых в настоящее время крайне проблематично.

1.3.3. Обоснование необходимости оптимизации системы освобождений от НДС и анализ фискальных последствий сокращения существующего перечня освобождений

Одним из возможных направлений совершенствования администрирования НДС является оптимизация существующего перечня операций, подлежащих освобождению от обложения НДС. В на-

стоящее время от обложения налогом на добавленную стоимость освобождаются операции по реализации (передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации, указанных в ст. 149 НК РФ.

Анализ опыта зарубежных стран в области законодательства по НДС позволяет сделать вывод о необходимости сохранения в ст. 149 НК РФ лишь тех освобождений, которые традиционно являются стандартными для стран, взимающих налог на добавленную стоимость, а также освобождений, обусловленных какими-либо особенностями хозяйственной деятельности⁵. В этой связи можно обсуждать сокращение (хотя и не очень существенное) существующего перечня освобождений путем исключения из него следующих позиций:

- товары, производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов, лечебно-производственными мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических и других подобных учреждениях;
- руда, концентраты и другие промышленные продукты, содержащие цветные металлы, лом и отходы драгоценных металлов и аффинажа и т.п.;
- необработанные алмазы обрабатываемыми предприятиями (подп. 10 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Безусловно, отмена освобождений, имеющих социальное значение, должна сопровождаться выделением дополнительных адресных бюджетных субсидий потребителям исключаемых товаров (работ, услуг). Вместе с тем необходимо отметить, что отмена освобождений, по нашим оценкам, не приведет к существенному увеличению бюджетных поступлений от налога на добавленную стоимость.

1.3.4. Возмещение НДС из бюджета

Традиционно вопрос организации возмещения из бюджета при превышении сумм налоговых вычетов над суммами начисленного НДС является ключевым для обеспечения эффективности функцио-

⁵ См.: Баткибеков С. и др. Налоговая реформа в России: анализ первых результатов и перспективы развития. Научные труды № 50. М.: ИЭПП, 2003. С. 30–31.

нирования налога на добавленную стоимость в целом. Без эффективно функционирующей системы возмещения налога на добавленную стоимость, основанного на классической, зачетной, схеме исчисления и уплаты⁶, НДС создает значительные искажения для некоторых групп налогоплательщиков, которые влекут за собой существенные издержки, связанные с исполнением налогового законодательства. Невозможность получения налогоплательщиками, полностью исполняющими требования налогового законодательства, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным приводит к значительной потере ресурсов налогоплательщиков, что, в свою очередь, создает стимулы к оптимизации закупок с точки зрения уплачиваемого поставщикам налога, а также подрывает конкурентоспособность экспортного сектора экономики⁷. Также следует указать на то обстоятельство, что возмещение значительных сумм налога из бюджета создает возможности для злоупотреблений со стороны как налогоплательщиков, так и органов налогового администрирования.

При рассмотрении практических аспектов функционирования системы возмещения налога на добавленную стоимость необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что с точки зрения теоретических соображений устройство системы возмещения является чрезвычайно простым – по итогам каждого налогового периода налогоплательщик представляет в налоговые органы налоговую дек-

⁶ «Зачетная» схема исчисления и уплаты НДС является наименее затратной и наиболее эффективной схемой налогообложения добавленной стоимости. В соответствии с этой схемой, на основании которой построен и российский налог на добавленную стоимость, по итогам каждого налогового периода налогоплательщик исчисляет сумму налога как долю от всего объема реализованных налогооблагаемых товаров (работ, услуг), а сумму налоговых обязательств перед бюджетом – как разницу между указанной суммой и суммой налога, уплаченного поставщикам (таможенным органам) в данном налоговом периоде при приобретении (импорте) налогооблагаемых товаров, работ или услуг (invoice – credit system). Подробнее о различных схемах налогообложения добавленной стоимости см.: Налог на добавленную стоимость // *Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа*. Серия «Научные труды ИЭПП» № 19Р. М.: ИЭПП, 2000. С. 415–601.

⁷ См.: Саакян Р., Трунин И. Возмещение налога на добавленную стоимость при применении нулевой налоговой ставки // *Вопросы экономики*. 2007. № 3.

ларацию, на основании которой он либо уплачивает в бюджет сумму налоговых обязательств, либо предъявляет требования к возмещению из бюджета определенной суммы в случае, если объем налога, уплаченного в налоговом периоде поставщикам, оказывается выше, чем объем начисленного налога. При этом финансовые органы теоретически в срок, соответствующий сроку уплаты налога в бюджет, должны перечислить надлежащую сумму на счета налогоплательщика.

Однако на практике во всех странах, взимающих налог на добавленную стоимость, процесс возмещения налогоплательщикам налога на добавленную стоимость осуществляется намного сложнее описанного выше⁸. Даже если предположить отсутствие недобросовестных налогоплательщиков, трансакционные издержки в случае введения в практику описанных процедур очень высоки, что заставляет многие страны устанавливать особый порядок возмещения НДС. Можно привести по крайней мере три соображения в пользу введения специальных процедур возмещения налога на добавленную стоимость налогоплательщикам, связанных как с предоставлением дополнительных документов, обосновывающих необходимость возмещения НДС, так и с отказом от немедленного возмещения налога из бюджета в случае получения подобных требований от налогоплательщика.

1. *Широкие возможности для уклонения от налогообложения.* Налог на добавленную стоимость в целом создает стимулы для уклонения от налогообложения, так как фактически при прочих равных условиях счет-фактура на оплату налогооблагаемых товаров, выставленная поставщиком (или документ, подтверждающий факт экспорта), является основанием для уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика, а значит, представляет собой требование к бюджету. Уже сам этот факт создает сильнейший стимул для недобросовестных налогоплательщиков к минимизации своих нало-

⁸ См.: Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. Washington, D.C.: IMF, 2001. С. 157.

говых обязательств⁹. Скрывая от налоговых органов выручку от реализации налогооблагаемых товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке, налогоплательщик не только уклоняется от обязанности взимания налога с объема своей реализации, но и может получить право на возмещение уплаченного налога из бюджета. Для неправомерного увеличения объема требований о возмещении НДС при экспорте товаров, облагаемого по нулевой ставке, также используются различные способы, включая создание фирм-однодневок, предоставление ложных документов, подтверждающих факт экспорта продукции, которая на самом деле была реализована на внутреннем рынке, подделка счетов-фактур, регистров учета о производстве товаров и закупке материальных ресурсов, завышение цен на закупаемые материальные ресурсы.

2. *Создание стимулов для коррупции.* Возмещение НДС налогоплательщикам является периодическим перечислением бюджетных средств частным компаниям, которое, в отличие от, например, государственных закупок, не связано с поставкой какой-либо продукции или услуг в обмен на перечисляемые ресурсы и проведением соответствующих конкурсных процедур и обоснований эффективности таких расходов, а обусловлено лишь представленными расчетами налогоплательщика, обоснованными рядом документов. В этой связи система возмещения НДС должна содержать целый ряд инструментов, противодействующих коррумпированному поведению государственных служащих.

3. *С точки зрения государственных финансов возмещение НДС является бюджетными расходами, не связанными с предоставлением каких-либо общественных благ.* Поэтому осуществление подобных расходов правительство (особенно в условиях кассового бюджетного дефицита) склонно выполнять в последнюю очередь, после осуществления выплат прочим бюджетополучателям (услуги в области здравоохранения, образования, социальной политики, расходы, связанные с обеспечением безопасности, функционированием армии и т.д.). В этих условиях задержки возмещения НДС налого-

⁹ См.: Bird R.M. Review Of Principles And Practice of Value Added Taxation: Lessons For Developing Countries // Canadian Tax Journal. Vol. 41 (#6). 1993. С. 1222–1225.

плательщикам можно рассматривать как осуществление государственных заимствований без согласия кредитора. Подобная ситуация также накладывает некоторые ограничения на процедуры возмещения НДС. С одной стороны (особенно с учетом уже отмеченных стимулов к уклонению от налогообложения, которые создает НДС), существует тенденция к усложнению процедур получения возмещения НДС из бюджета. С другой стороны, создаются серьезные препятствия для получения возмещения НДС налогоплательщиками.

Перечисленные основные проблемы для простой системы возмещения НДС, построенной симметрично системе выполнения налогоплательщиком налоговых обязательств перед бюджетом, создают необходимость формирования такой системы возмещения налога на добавленную стоимость, которая бы, с одной стороны, не приводила к чрезмерным искажениям и издержкам для добросовестных налогоплательщиков, а с другой – решала указанные проблемы.

В настоящее время в соответствии с Налоговым кодексом налогоплательщики для подтверждения права на возмещение НДС в случае применения нулевой ставки при экспорте товаров должны предоставить следующие документы (п. 1 ст. 165 НК РФ):

- 1) контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации или его копия;
- 2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке, или ее копия;
- 3) таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации, или ее копия;
- 4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. При этом налогоплательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом особенностей вывоза товара.

Также Налоговым кодексом предусмотрены особенности порядка подтверждения права на получение возмещения НДС из бюджета в следующих случаях:

1) поставка товаров на экспорт через поверенного, агента или комиссионера;

2) поставка товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны, действующий в рамках особой экономической зоны;

3) поставка товаров на экспорт в счет погашения задолженности бывшего СССР (Российской Федерации) или в счет кредитов зарубежным государствам;

4) реализация работ (услуг), непосредственно связанных с поставкой товаров на экспорт (облагаемая по нулевой ставке) или услуг в области международных перевозок грузов и пассажиров различными видами транспорта;

5) реализация прочих товаров (работ, услуг), облагаемая по нулевой ставке.

При этом налоговое законодательство устанавливает, что указанные документы должны быть предоставлены в налоговые органы в течение 180 календарных дней с момента выпуска товаров в режиме экспорта (и другие режимы, предоставляющие право на применение нулевой ставки). В то же время решение о возмещении налога принимается в течение семи дней по окончании камеральной проверки налоговой декларации и иных документов, прилагаемых к ней в соответствии с налоговым законодательством.

В этой связи целесообразно обсудить возможные направления совершенствования подходов к возмещению сумм уплаченного налога налогоплательщикам и подтверждению нулевой ставки.

а) Перечень документов, которые необходимо предоставлять в налоговые органы в соответствии со ст. 165 НК РФ, представляется избыточным и требующим сокращения. При этом в первую очередь целесообразно исключить из перечня такие документы, как контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации или его копия и выписка банка, подтверждающая фактическое поступление

выручки от реализации указанного товара иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке, или ее копия.

Наличие или отсутствие экспортного контракта с иностранным лицом, по нашему мнению, не может оказать влияния на факт вывоза товаров за пределы таможенной территории России. Более того, экспорт товара может осуществляться в рамках контрактных отношений между двумя российскими лицами (например, при взаимоотношениях между российским налогоплательщиком и зарубежным филиалом российской компании). Представляется нерациональным отказывать в праве применения нулевой ставки в таких случаях.

Аналогичные соображения можно привести и в отношении документов, свидетельствующих о поступлении экспортной выручки на счет налогоплательщика.

Во-первых, российское налоговое законодательство в отношении налога на добавленную стоимость перешло к использованию метода начислений (по отгрузке), при котором решающее значение при возникновении как налоговых обязательств, так и прав на налоговый вычет имеет не столько оплата товара, сколько его поставка. В этой связи не следует требовать подтверждения факта оплаты поставки товара для подтверждения права на получение возмещения НДС.

Во-вторых, существующее в российском законодательстве требование о подтверждении поступления выручки так же, как и в случае с контрактом, требует обязательности поставки товара иностранному лицу, а помимо этого, содержит требование о поступлении выручки на счет в российском банке. Нам представляется, что существующие схемы экспортно-импортных операций и расчетов, связанных с их осуществлением, являются достаточно сложными и не во всех случаях могут быть связаны с зачислением средств от реализации товаров на счет в российском банке. Также необходимо отметить, что контроль за соблюдением валютного законодательства должен осуществляться посредством иных средств, а не с помощью подобных требований налогового законодательства.

В-третьих, современные финансово-банковские технологии позволяют получить подобный документ о поступлении денежных средств на счет в российском банке даже в отсутствие поставки то-

варов или контрактных взаимоотношений с иностранным покупателем¹⁰. В этих условиях наличие подобного документа в перечне требуемых для подтверждения права на получение возмещения НДС не только приводит к возникновению дополнительных издержек налогоплательщика, но и является бесполезным с точки зрения противодействия возможным злоупотреблениям.

Более того, в целях снижения издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства необходимо предусмотреть для экспортеров возможность ведения и представления при вывозе товаров специального реестра таможенных деклараций, содержащего сведения о фактически вывезенных товарах с отметками таможенных органов в установленном порядке. Это позволит отказаться от обязательного предоставления всех таможенных деклараций с отметками таможенных органов без ущерба для качества камеральных проверок, так как за налоговыми органами сохраняется право истребования указанных в реестре таможенных деклараций.

б) Следует рассмотреть возможность переноса усилий налоговых органов по налоговому контролю с предварительного, подразумевающего проверку представляемых налогоплательщиком документов, подтверждающих право на получение возмещения НДС, на последующий контроль. В этой связи необходима регламентация в налоговом законодательстве требований к документам, которые могут быть истребованы у налогоплательщика для проведения подобных проверок, а также сроков хранения таких документов. При принятии соответствующего решения, возможно, следует отказаться от предоставления в налоговые органы каких-либо документов, подтверждающих право на возмещение НДС, вместе с налоговой декларацией.

Первый шаг на пути к внедрению такой процедуры уже сделан: начиная с 2007 г. налоговые органы при возмещении НДС вправе провести камеральную проверку представленной декларации и документов, обосновывающих право на применение нулевой ставки, однако законодательство о налогах и сборах не предусматривает

¹⁰ См.: Конторович В.К. Собираемость налогов в Российской Федерации. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. С. 107–109.

обязательности проведения таких камеральных проверок. Другими словами, уже в настоящее время возмещение уплаченного НДС из бюджета возможно получить в более короткие сроки, чем это предусмотрено Налоговым кодексом, однако для этого все еще необходимо предоставить в налоговые органы перечисленный выше пакет документов. В этой связи необходимо принимать меры по противодействию внедрению в практику налогового администрирования подобных сплошных проверок, которые, как показывает мировая практика, заведомо менее эффективны, чем выборочные проверки. Очевидно, что подобный подход не позволяет сконцентрировать ресурсы налоговых органов на проведении проверки тех налогоплательщиков, деятельность которых связана с максимальным риском недополучения доходов государственным бюджетом. Вместе с тем при эффективно построенной системе управления рисками, а также при некоторой корректировке предусмотренных законодательством полномочий налоговых органов по истребованию документов, проведению выездных и камеральных налоговых проверок, а также прочих полномочий в области налогового контроля порядок возмещения НДС из бюджета можно было бы существенно упростить без каких-либо бюджетных потерь.

Следует отметить, что, например, фискальный департамент МВФ рекомендует проведение предварительной проверки в основном тех заявлений о возмещении, которые либо поступили от налогоплательщика впервые, либо сильно превышают средний уровень возмещения от данного налогоплательщика¹¹. При этом требования о возмещении ниже определенной суммы (устанавливаемой для каждого налогоплательщика) должны возмещаться в кратчайшие сроки. Например, налоговые органы Новой Зеландии устанавливают такую величину для каждого налогоплательщика, в пределах которой возмещение осуществляется автоматически на основании декларации¹². Между тем ключевым элементом эффективности такой системы

¹¹ См. Value-Added Tax: Administrative And Policy Issues, Occasional Paper #88, ed. by Alan Tait. Washington: IMF, 1991.

¹² См. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. Washington, D.C.: IMF, 2001. С. 162.

должна являться секретность сведений о том, на основании каких критериев устанавливаются подобные лимиты; в противном случае у налогоплательщиков появляется возможность манипулирования объемом требований о возмещении в целях злоупотреблений¹³.

С точки зрения налогового администрирования какие-либо схемы привилегированного статуса добросовестных экспортеров, получающих возмещение в ускоренном или упрощенном порядке, также не являются эффективными, так как создают стимулы для злоупотреблений налогоплательщиков после получения такого статуса (если законодательством не предусмотрено специальных процедур периодического подтверждения этого статуса).

Следует также отметить, что система, не предполагающая проведения сплошной проверки всех требований о возмещении НДС перед их удовлетворением, должна включать систему оценки рисков уклонения, ведения внутреннего учета показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, получающих возмещение из бюджета, с целью выявления отклонений, а также принятия решений о проведении камеральных, выездных и перекрестных проверок на основании данных оценки рисков уклонения.

При обсуждении вопросов создания подобной аналитической системы выбора налогоплательщиков для налоговых проверок необходимо отметить, что регламенты, регулирующие подобную выборку налогоплательщиков, должны являться внутренними документами налоговых служб и иметь строго закрытый, секретный характер. Рядовые налоговые инспекторы к ним, как правило, не должны иметь доступа либо должны иметь ограниченный доступ к их результатам или вводу данных. Такие регламенты не публикуются, и в суде при оспаривании налогоплательщиком результатов налоговых проверок эти документы в качестве аргументов не используются. При этом с практической точки зрения очевидно, что в случае озна-

¹³ Вместе с тем необходимо отметить, что необходимым элементом налогового контроля также является проведение выездных налоговых проверок по случайной выборке налогоплательщиков независимо от каких-либо критериев. В случае соблюдения принципа случайности выборки налогоплательщиков для проверок возможна также оценка эффективности используемых критериев.

комления налогоплательщиков с критериями, на основании которых налоговые органы производят выбор лиц для проведения налоговых проверок, появляются стимулы для обхода подобных систем по внешним признакам (т.е. для представления недобросовестными налогоплательщиками в налоговые органы такой отчетности, в соответствии с которой анализ по используемым критериям не приведет к выводу о высоком риске злоупотребления у данного налогоплательщика).

Более того, при отсутствии достаточной уверенности в возможности обеспечения требуемого режима секретности критериев аналитической системы не следует принимать решение о ее создании, так как в этом случае издержки от функционирования такой системы могут значительно превысить выгоды.

в) Одновременно с перечисленными направлениями необходимо принимать меры, противодействующие неправомерному возмещению налога из бюджета.

С одной стороны, по своему бюджетному эффекту неправомерное получение налогоплательщиком из бюджета возмещения налога, уплаченного поставщикам (например, в случае лжеэкспорта или при уклонении от обложения НДС фирмой-однодневкой на предыдущих стадиях), аналогично неправомерному принятию к вычету сумм налога при реализации товаров (работ, услуг) внутри страны. При прочих равных условиях и в том, и в другом случае происходит недополучение доходов бюджетной системы на одну и ту же сумму. Более того, если следовать приведенной аналогии, задержка или отказ в возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам соответствует отказу в принятии сумм налога к вычету. Поэтому противодействие неправомерному возмещению НДС из бюджета должно быть построено на тех же принципах, что и общая система налогового контроля в части контроля за правильностью исчисления и уплаты НДС.

С другой стороны, в отличие от уклонения от уплаты НДС на стадиях внутренней реализации товаров (работ, услуг) путем неправомерного применения налоговых вычетов, когда объем недополученных бюджетных доходов можно лишь оценить по результатам

налоговых проверок, минимизация налоговых обязательств при получении неправомерного возмещения НДС связана с получением на расчетные счета налогоплательщиков денежных средств, уже поступивших в бюджет, т.е. конкретных сумм, уже уплаченных ранее другими налогоплательщикам и находящимися в распоряжении правительства. В этой связи задача противодействия злоупотреблениям при получении возмещения НДС из бюджета приобретает особую важность (в том числе и с политической точки зрения) как задача противодействия неэффективному расходованию бюджетных средств.

1.3.5. Обоснование необходимости применения метода начисления в полном объеме

В практике учета, включая налоговый учет, применяются два основных метода учета фактов финансово-хозяйственной деятельности: метод начисления и кассовый метод. Однако по своему смыслу оба эти метода так или иначе могут соответствовать тому или иному моменту определения налоговой базы налога на добавленную стоимость при реализации (передаче) товаров (работ, услуг).

Так, при методе начисления моментом определения налоговой базы НДС следует считать наличие какого-либо факта (выполнение работ, передача товара, имущественных прав), и налог исчисляется именно в том налоговом периоде, в котором имел место вышеупомянутый факт, независимо от того, было ли соответствующее действие оплачено контрагентом. Вместе с тем поступление денежных средств в виде авансовых платежей также свидетельствует о начале проведения хозяйственной операции, поэтому в случае предварительной оплаты товаров также возникает налоговая база.

При кассовом методе моментом определения налоговой базы НДС является момент непосредственной оплаты выполненных работ, передачи товара или имущественных прав, т.е. предъявления покупателю расчетных документов или фактического поступления денежных средств.

До 2006 г. плательщики налога на добавленную стоимость имели возможность выбора метода определения налоговых обязательств из кассового метода и метода начислений, однако метод начислений применялся исключительно для исчисления налоговой базы, при определении момента возникновения права на налоговый вычет применялся исключительно кассовый метод. С 1 января 2006 г. момент определения налоговой базы НДС согласно ст. 167 НК РФ при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) определяется как наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Таким образом, был осуществлен переход к применению метода начисления – момент возникновения налоговой базы определяется моментом возникновения факта финансово-хозяйственной деятельности (день отгрузки, передачи имущественных прав и т.п.). Однако в мировой практике общепринятым является учет еще одного момента в целях определения налоговых обязательств – момента выставления (получения) счета-фактуры. В российском законодательстве этот принцип пока не реализован.

Также в рамках реализации перехода на метод начисления были освобождены от уплаты налога авансовые платежи при осуществлении экспортных операций.

Таким образом, переход к использованию метода начисления при исчислении базы НДС и применении налоговых вычетов по данному налогу символизировал фактически завершение одной из важнейших составляющих налоговой реформы в части НДС. Справедливости ради следует отметить, что своего рода платой за реформирование стали довольно ощутимые потери бюджета, которые только в 2006 г. составили около 250 млрд руб.

Однако существует еще несколько особенностей законодательства о налогах и сборах, не позволяющих считать реформу перехода на метод начисления полностью состоявшейся. Дело в том, что дей-

ствующий в настоящее время метод начисления при определении налоговой базы НДС применим отнюдь не ко всем его объектам налогообложения: исключение по-прежнему составляют операции по импорту и при осуществлении неденежных расчетов. Проанализируем существующий порядок обложения НДС при этих операциях.

Обложение НДС импортных операций

Импортные операции в России (ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации) согласно налоговому законодательству – это операции, связанные с перемещением товаров и транспортных средств на таможенную территорию Российской Федерации. Согласно ст. 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается ввоз товаров на таможенную территорию России. В то же время в соответствии со ст. 119 и 318 Таможенного кодекса Российской Федерации НДС относится к таможенным платежам, а значит, исчисляется с момента пересечения товара таможенной границы Российской Федерации и уплачивается путем подачи таможенной декларации таможенным органам при ввозе товара на таможенную границу Российской Федерации.

Следует отметить, что таможенная декларация на товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации, подается не позднее 15 дней со дня предъявления товаров таможенным органам в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия. А следовательно, на момент подачи таможенной декларации НДС, как и прочие составляющие таможенных платежей, должен быть уплачен. Исключение из общего порядка обложения НДС изложены в ст. 150 НК РФ, где перечислены товары, при ввозе которых НДС на таможне платить не нужно.

Порядок определения налоговой базы при ввозе товаров в Россию регулируется ст. 160 НК РФ. Согласно п. 1 этой статьи налоговая база складывается из таможенной стоимости товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и акцизов (если ввозятся подакцизные товары). Уплаченный на таможне налог подлежит вычету у

импортера, при этом Налоговый кодекс устанавливает довольно четкие условия для принятия к вычету НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Такими условиями являются (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ):

- фактическое перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации;
- уплата НДС таможенными органами;
- принятие ввезенных товаров к учету;
- ввезенный товар приобретен для осуществления операций, облагаемых НДС, либо для перепродажи.

Таким образом, согласно налоговому законодательству обязательным условием принятия к вычету уплаченного при ввозе НДС при осуществлении импортной поставки является уплата сумм налога, а значит, для импортных операций при исчислении НДС сохранен кассовый метод.

Более того, налоговые органы зачастую по-своему трактуют требование об уплате НДС, что в некоторых случаях приводит к отказу импортерам в вычете НДС, уплаченного на таможне. В частности, основанием для таких отказов могут служить следующие факты:

- оплата НДС за счет средств поставщика и отсутствие реальных затрат на уплату налога у импортера. Согласно судебному решению уплата налога таможенными органами может быть произведена за счет средств, полученных по договору займа и являющихся собственностью фирмы. При этом оплата налога заемными средствами не может служить основанием для отказа налогоплательщику в последующем вычете НДС при отсутствии в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности¹⁴;
- непоступление от таможни сведений, подтверждающих факт уплаты обществом сумм НДС при ввозе товаров на таможенную территорию, на день принятия решения ИФНС. Суд решил, что ответ таможни на запрос инспекции не имеет правового значе-

¹⁴ См. постановления ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2006 г. № А56-32438/2005, от 10 ноября 2006 г. № А56-10301/2006; Уральского округа от 11 сентября 2006 г. № Ф09-7962/06-С2 по делу № А71-16811/05.

ния в рамках применения норм Налогового кодекса о налоговых вычетах¹⁵;

- наличие отрицательной разницы между НДС, уплаченным при ввозе товаров на таможенную территорию, и суммой налога, исчисленного при реализации товара, которая не подлежит возмещению из бюджета. Согласно судебному решению отказ инспекции в принятии к вычету в полной сумме НДС, уплаченного при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, противоречит ст. 171, 172, 173 НК РФ. Кроме того, ст. 173 НК РФ также не предусматривает оснований для отказа в возмещении разницы, образовавшейся в связи с превышением суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленными в соответствии со ст. 166 НК РФ¹⁶.

В целях реализации принципа полного перехода на метод начисления и во избежание дальнейших разночтений норм законодательства при решении вопросов о предоставлении вычетов НДС следует в перспективе рассмотреть возможность корректировки положения о том, что для получения вычета необходимо произвести уплату налога при импортных операциях. Для этого потребуются предусмотреть порядок обязательного оформления при ввозе товаров на территорию страны счетов-фактур, в которых отдельно будет выделена сумма НДС, рассчитанная согласно ст. 160 НК РФ. В настоящий момент счета-фактуры оформляются лишь поставщиком товара (иностранной организацией), при этом в них не содержатся данные по сумме НДС, так как он осуществляет экспорт и облагает его по нулевой ставке, а значит, такие счета-фактуры не являются пригодными для использования при расчете вычета по НДС внутри страны.

В этой связи для применения метода начисления при трансграничных операциях необходимо наряду с счетами-фактурами иностранного поставщика использовать счета-фактуры, оформленные согласно российскому законодательству. Причем обязанности по их

¹⁵ См. постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2006 г. № А56-9685/2006.

¹⁶ См. постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 ноября 2005 г. № Ф03-А51/05-2/3766.

оформлению, вероятнее всего, следует возложить на импортера, так как зарубежный поставщик вовсе не обязан знать требования российского налогового законодательства. Однако данный вопрос требует более детальной проработки и может являться темой для самостоятельного исследования в перспективе.

Обложение НДС в случае неденежных расчетов

Как известно, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах организация может погасить свою задолженность за поставленные ей товары (работы, услуги) не только деньгами, но и различными видами так называемых неденежных средств:

- зачетом взаимных требований;
- передав поставщику в оплату покупки собственное имущество;
- выдав поставщику вексель.

Прекращение встречного обязательства, связанного с поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг), для целей исчисления НДС в прежней редакции главы 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» (до 1 января 2007 г.) приравнивалось к оплате указанных товаров, работ или услуг. Это прямо следовало из п. 2 ст. 167 НК РФ, согласно которому оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой (передачей) этих товаров (с выполнением работ, оказанием услуг). Данная норма позволяла (иногда по определенным правилам в зависимости от способа прекращения обязательств) отнести в состав налоговых вычетов «зачтенные» суммы.

Момент принятия к вычету НДС по приобретенным товарам до 1 января 2007 г. был привязан к факту осуществления расчетов с контрагентом, наличием счета-фактуры и после принятия – к учету приобретенных активов (п. 1 ст. 172 НК РФ). При использовании в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) собственного имущества вычетам подлежали суммы НДС, фактически уплаченные налогоплательщиком, которые исчисляются исходя из балансо-

вой стоимости указанного имущества, переданного в счет их оплаты и рассчитываемые по ставке 18/118% либо 10/110%.

С 1 января 2007 г. согласно новой редакции п. 4 ст. 168 НК РФ обязательным условием для осуществления вычета по НДС является требование оплаты платежным поручением сумм НДС поставщику при зачете взаимных требований, при осуществлении товарообменных операций, а также при использовании в расчетах ценных бумаг. Теперь НДС при товарообменных операциях, взаимозачетах или расчетах ценными бумагами должен уплачиваться денежными средствами, а значит, зачет взаимных требований в части суммы НДС, предъявленной налогоплательщиком покупателю, не производится.

Другими словами, суть этого нововведения сводится к тому, что при прекращении встречного обязательства неденежными средствами стороны должны перечислять друг другу сумму налога исходя из величины погашаемого обязательства. При этом п. 2 ст. 167 НК РФ с 1 января 2007 г. признан утратившим силу, т.е. норма о том, что прекращение встречного обязательства неденежными средствами признается оплатой, перестает действовать.

Важно отметить, что отсутствие платежного поручения, подтверждающего факт перечисления НДС покупателем, в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 172 НК РФ, влечет за собой отсутствие права на применение налоговых вычетов для него. Более того, при проведении неденежных расчетов налогоплательщики вынуждены определять рыночную цену реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) по правилам ст. 40 НК РФ и на основании этих цен перечислять НДС контрагенту. Только в этом случае уплаченные суммы можно будет отнести в состав налоговых вычетов.

Другим следствием данного нововведения является повышение взаимной ответственности контрагентов друг перед другом по своим налоговым обязательствам. Продавец по сделке должен начислить НДС к уплате в бюджет независимо от того, перечислен ему НДС или нет (метод начисления). При этом в случае зачета взаимных требований при неперечислении НДС продавец будет вынужден уплатить НДС в бюджет за счет собственных средств, а покупатель, в свою очередь, не сможет принять начисленный НДС к вычету. Сле-

довательно, для участия в неденежных расчетах оба контрагента должны располагать свободными средствами для перечисления НДС по сделке. Никакой иной ответственности за неперечисление НДС ни Налоговый кодекс Российской Федерации, ни Кодекс об административных правонарушениях не устанавливают.

Следовательно, данная норма не только ставит в неравное положение налогоплательщиков в зависимости от выбранного порядка погашения встречных обязательств, но и усложняет процедуру осуществления неденежных расчетов в России. Поэтому в целях завершения перехода на метод начисления и устранения дифференцированного подхода к налогоплательщикам НДС, на наш взгляд, как и в случае с импортными операциями, при неденежных расчетах следует отказаться от действующего кассового метода.

1.3.6. Введение порядка возмещения НДС за товары, приобретенные иностранными гражданами при выезде из страны (система tax free)

В настоящее время, покидая Россию и вывозя за ее пределы товары отечественного производства, гражданин другого государства не может вернуть себе сумму НДС, включенную в розничную цену купленных им российских товаров. Однако такой порядок действует в любой стране Европейского союза и ряде других стран мира.

Несмотря на то что налог возвращается нерезиденту не полностью (за вычетом сборов, направляемых на оплату услуг негосударственных компаний, которые администрируют данную систему возмещения), применение подобной системы свидетельствует о реализации подхода к налогообложению, при котором налогом на добавленную стоимость действительно облагается только внутреннее потребление. При вывозе товаров таким образом возможно вернуть вплоть до 20% стоимости покупки в зависимости от того, какая ставка налога на добавленную стоимость установлена в стране пребывания, и от величины расходов компаний-операторов на обработку чеков. Например, в Швеции, Дании и Норвегии через

систему tax free можно вернуть до 20% цены товара, в Бельгии – 17,3%, во Франции – 16,38%, в Италии – 16,7%.

При этом в большинстве стран установлены весьма схожие правила возврата НДС¹⁷.

Во-первых, системой освобождения от НДС (или tax free) могут воспользоваться только нерезиденты, и только при вывозе товаров, приобретенных в рамках визита продолжительностью до 90 дней. Другими словами, товары должны быть вывезены в течение определенного срока – в большинстве стран он составляет три полных месяца, не считая месяца покупки, однако есть и исключения: на вывоз купленных товаров из Сингапура дается два месяца со дня покупки, из Швейцарии и Норвегии – всего один месяц.

Во-вторых, система tax free распространяется не на все товары и услуги. Так, если товар не облагается НДС, как, например, детские вещи и книги во многих странах, то и возмещение соответственно не производится. Также возмещение невозможно и по ряду товаров и услуг, включенных в особый список, который индивидуален для каждого государства. Однако чаще всего в перечень исключенных из системы tax free товаров и услуг входят:

- медицинское обслуживание, услуги, полученные в химчистках, салонах красоты, парикмахерских;
- продовольственные товары, алкогольная и табачная продукция;
- аренда транспортных средств;
- автомобили, а также детали к ним (за исключением авторадии и плееров);
- лекарства, почтовые марки, оружие (кроме спортивных и охотничьих винтовок), драгоценные камни, товары, представляющие культурную ценность;
- товары, приобретенные через Интернет или требующие лицензии на вывоз (кроме антиквариата).

¹⁷ В частности, в ЕС правила освобождения туриста от уплаты НДС установлены 6-й Директивой Совета от 17 мая 1977 г. об унификации законов стран – членов ЕС в отношении налогов с оборота – единая система налога на добавленную стоимость: единообразная база для исчисления налога (17/388/ЕЭС) с учетом изменений, внесенных COUNCIL DIRECTIVE 95/7/EC of 10 April 1995.

В-третьих, счет за покупку, совершаемую одновременно (т.е. в одном магазине и в одно время), должен превышать определенный минимум, устанавливаемый государством. Минимальные суммы покупок устанавливаются странами, применяющими систему tax free, самостоятельно и варьируют от 25 евро (Германия) до 400 евро (Швейцария).

Более подробно основные условия возвращения НДС по некоторым странам, применяющим систему возмещения НДС нерезидентам – физическим лицам, представлены в *приложении к разделу 1.3.6.*

Следует отметить, что функционирование международной системы tax free преимущественно связано с деятельностью двух частных компаний операторов, располагающих обширной собственной сетью магазинов-участников и пунктов выплат, – Global Refund (присутствует в 37 странах мира) и Premier Tax Free (действует в 17 странах), хотя есть и более мелкие региональные операторы, работающие только в своей стране. Порядок обращения чеков Global Refund и чеков Premier Tax Free абсолютно идентичен, существуют лишь незначительные различия в минимальной сумме покупок и сроках действительности чеков.

Для получения возврата НДС туристу необходимо сначала совершить однократно покупки на сумму выше установленного порога в магазине с табличкой, свидетельствующей о том, что данное торговое предприятие имеет право на возмещение НДС иностранным гражданам. Затем получить в дополнение к кассовому чеку магазина чек компании, производящей возмещение налога на добавленную стоимость иностранцам, – так называемый чек tax free¹⁸. На чеке указываются стоимость покупки, сумма возмещения, данные про-

¹⁸ Чеки tax free – международная программа компаний Global Refund и Premier Tax Free, позволяющая клиенту – физическому лицу получать денежное возмещение части налога на добавленную стоимость (НДС), входящего в стоимость купленного за рубежом товара. Чек tax free представляет собой именной платежный документ, который оформляется в любом магазине, входящем в систему Global Refund или Premier Tax Free, при приобретении товаров иностранцами. Чеки tax free выписываются в валюте страны, на территории которой находится оформивший их магазин.

давца и покупателя, их подписи и дата (отсутствие какой-либо информации может послужить основанием для отказа в выплате).

При выезде из страны необходимо предъявить сотрудникам таможи чек tax free с прикрепленными к нему чеками на покупки. В случае если не превышен временной порог с момента приобретения товаров до их предъявления на таможне (от 1 до 3 месяцев), на чек ставится таможенный штамп, являющийся неотъемлемым доказательством экспорта товара и основанием для возврата НДС.

В подавляющем большинстве случаев возврат денег производится наличными в аэропорту или на вокзале в ближайшей кассе Global Refund или Premier Tax Free. Для получения денег достаточно принести в пункт выплаты чек tax free, кассовый чек магазина и документ, удостоверяющий личность, данные которого указаны на чеке tax free. Возмещение производится в национальной валюте страны пребывания, при выплатах оператор может удержать комиссионное вознаграждение.

Отдельно отметим, что возмещение физическим лицам сумм уплаченного за границей налога на добавленную стоимость по чекам tax free является, по сути, возмещением излишне уплаченного налога, что не может рассматриваться как получение физическим лицом экономической выгоды. Таким образом, сумма возмещения физическому лицу ранее уплаченного НДС, производимого банком в соответствии с обязанностями платежного агента, не является объектом обложения налогом на доходы физических лиц.

На наш взгляд, в долгосрочной перспективе, если Россия предварительно достигнет должной оперативности в решении вопросов возмещения НДС российским экспортерам, у нее есть все основания сделать следующий шаг в совершенствовании администрирования НДС – уравнивать с экспортерами в части права на получение возмещения НДС и туристов, вывозящих за ее пределы отечественные товары. Неотъемлемым условием успешного функционирования системы tax free является обеспечение повсеместного использования контрольно-кассовых машин, выдающих чеки с нужной информацией, а также введение системы регистрации плательщиков НДС, аналогичной применяемой в ЕС.

Отметим, что большинство стран – членов ОЭСР присваивают идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) своим налогоплательщикам-резидентам, а некоторые страны в определенных случаях присваивают ИНН также и нерезидентам. При этом в ЕС используется единый подход к присвоению ИНН по НДС, что позволяет налоговым органам не только вводить единые системы tax free, но и осуществлять ряд контрольных мероприятий из-за упрощения и быстроты идентификации любого соответствующего налогоплательщика.

Приложение к разделу 1.3.6

Основные условия возврата НДС в странах, применяющих систему tax free

Страна	Срок действия чека*	Срок таможенного штампа	Ставки НДС	Минимальная сумма покупки
1	2	3	4	5
<i>Чеки Global Refund</i>				
Австрия	3 года	месяц покупки + 3 месяца	10; 20%	€75,01
Бельгия	3 года	месяц покупки + 3 месяца	6; 21%	€125,01
Дания	1 год	месяц покупки + 3 месяца	25 %	DDK 300
Финляндия	5 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	17; 22%	€40
Франция	6 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	19,6; 5,5%	€175,01
Германия	4 года	месяц покупки + 3 месяца	7; 19%	€25
Великобритания	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	17,5%	GBP 30
Греция	90 дней	месяц покупки + 3 месяца	13; 19%	€120
Голландия	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	6; 19%	€50

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
Ирландия	3 года	месяц покупки + 3 месяца	21 (20)%	-----
Италия	дата покупки чека + 3 месяца	месяц покупки + 3 месяца	4; 10; 20%	€154,94
Люксембург	3 года	месяц покупки + 3 месяца	15%	€74
Португалия	5 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	5; 12; 20%	€59,36
Испания	5 лет	месяц покупки + 3 месяца	4; 7; 16%	€90,15
Швеция	1 год	месяц покупки + 3 месяца	12; 25%	SEK 200
Аргентина	не ограничен	не ограничен	21%	ARS 70
Хорватия	6 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	22%	HRK 501
Чехия	5 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	5; 19%	CZK 2001
Кипр	1 год	месяц покупки + 3 месяца	15%	CYP 100
Эстония	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	18 %	EEK 2500,01
Венгрия	150 дней	месяц покупки + 3 месяца	5; 15; 20%	HUF 45 000
Исландия	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	14; 24,5%	ISK 4000
Корея	3 месяца	месяц покупки + 3 месяца	10%	KWR 30 000
Латвия	6 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	5; 18%	LVL 29,50
Литва	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	18%	LTL 200
Норвегия	4 месяца	дата покупки + 1 месяц	13; 25%	NOK 315

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5
Чеки Premier Tax Free				
Австрия	дата выдачи + 3 года	месяц покупки + 3 месяца	10% 20%	€75,01
Бельгия	3 месяца	месяц покупки + 3 месяца	6% 21%	€125
Франция	6 месяцев	месяц покупки + 3 месяца	19,6% 5,5% (книги)	€175
Германия	дата выдачи + 3 года	месяц покупки + 3 месяца	7% 19%	€30 €20
Великобритания	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	17,5%	GBP 30
Голландия	3 месяца	3 месяца	19%	€136
Италия	месяц выда- чи + 3 месяца	месяц покупки + 3 месяца	20% 10% 4%	€136
Люксембург	3 месяца	3 месяца	15%	€124
Чехия	6 месяцев	3 месяца	19% 5% (книги/ стекл. изде- лия)	CZK 2000
Испания	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	16% 7% (стекл. изделия) 4% (книги)	€90,15
Швейцария	1 месяц	1 месяц	7,60%	€400
Португалия	5 месяцев	3 месяца	20%	€60,35
Ирландия	не ограничен	месяц покупки + 3 месяца	21%	не ограничена

* Срок действия чека отсчитывается с даты выдачи чека (кроме Венгрии – с даты таможенного штампа).

Источник: данные Global Refund (<http://www.globalrefund.com/>) и Premier Tax Free (<http://www.premiertaxfree.com/>)

1.3.7. Отмена льгот по НДС для специальных налоговых режимов

Как свидетельствует налоговая статистика, число организаций и предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы (далее – плательщики спецналогов), неизменно растет, что объясняется не столько упрощенным порядком администрирования уплачиваемых налогов, сколько возможностями экономии налоговых платежей по сравнению с общим режимом налогообложения. Однако по-прежнему ключевой проблемой на пути еще большего расширения масштабов использования специальных налоговых режимов в России является проблема ухудшения конкурентных позиций плательщиков данных режимов по сравнению с организациями-конкурентами, применяющими общий режим налогообложения.

В случае когда представитель малого бизнеса поставляет свою продукцию конечным потребителям либо организациям, которые, как и он, применяют специальные налоговые режимы, это обстоятельство никаких дополнительных осложнений не порождает, и применение единого налога полностью себя оправдывает с точки зрения экономии на налоговых платежах.

Совершенно иные последствия возникают, когда контрагентом по сделкам с производителем, применяющим единый налог, выступает организация или предприниматель, находящиеся на общем режиме налогообложения. Если предположить, что у плательщика спецналогов отсутствуют материальные затраты, то наличие или отсутствие льготы по НДС безразлично для него с точки зрения суммарных налоговых обязательств. Однако, если плательщик спецналога осуществляет производственные расходы, включающие НДС, то для него становится актуальной проблема потерь, возникающих из-за невозможности для него принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам. Следовательно, дополнительные издержки в размере входящего НДС несут все организации и предприниматели, применяющие специальный налоговый режим и поставляющие продукцию для последующей переработки или оптовой торговли.

Данная проблема на практике чаще всего встречается у крупных производителей, не имеющих льготных ставок по налогу на имуще-

ство и функционирующих на конкурентном товарном рынке (в противном случае при монопольном установлении цены вопрос о компенсации расходов по входящему НДС не являлся бы критическим), при сдаче своей продукции перерабатывающим предприятиям или оптовым базам.

Для представителей среднего и малого бизнеса дополнительным аргументом в пользу применения единого налога является возможность экономии на администрировании НДС: им не приходится содержать в штате квалифицированных бухгалтеров, ведущих книги покупок и продаж, ежемесячно определяющих обязательства по уплате НДС в бюджет, представляющих декларации по НДС и пр., что, в свою очередь, уже является частичной компенсацией дополнительных расходов, связанных с входящим налогом. Также следует отметить, что величина единого налога существенно меньше совокупности налогов, которые он замещает, поэтому при принятии положений Налогового кодекса о специальных налоговых режимах отказ от предоставления плательщикам спецналогов права являться плательщиками НДС был своего рода компенсацией за предоставление малому бизнесу и сельхозтоваропроизводителям масштабных налоговых льгот.

На наш взгляд, решение данной проблемы целесообразнее осуществлять через вовлечение плательщиков, использующих специальные налоговые режимы, в НДС-оборот с постепенной ликвидацией налоговых льгот (т.е. возможности уплачивать существенно меньше налоговых платежей по сравнению с общим режимом), предоставляемых в рамках специальных налоговых режимов.

Наиболее логичным и оправданным, на наш взгляд, сценарием включения налогоплательщиков, уплачивающих налоги в рамках специальных налоговых режимов, является предоставление последним права добровольной уплаты налога на добавленную стоимость в рамках общего изменения порядка регистрации организаций и предпринимателей в качестве НДС-плательщиков. Вопрос по применению НДС в добровольном порядке организациями, находящимися на специальных налоговых режимах, не раз обсуждался как в деловом сообществе и уполномоченными государственными органами,

так и в рамках настоящего раздела. Здесь следует отметить, что для небольших хозяйств применение в полном объеме налогового учета по НДС может являться достаточно сложным с административной точки зрения, а потому настоящая мера может быть востребована преимущественно представителями крупного и среднего бизнеса, резервы для оптимизации обязательств по НДС которых заметно выше.

Другим вариантом осуществления регистрации организаций, применяющих специальные налоговые режимы, в качестве плательщиков НДС при введении в действие обособленной системы регистрации плательщиков НДС является, как и в общем случае регистрации плательщиков НДС, обязательность подобной регистрации по достижению законодательно определенного порогового значения выручки от реализации для всех организаций и индивидуальных предпринимателей независимо от применяемых ими налоговых режимов. Другими словами, в случае внедрения в России системы НДС-регистрации при недостижении порогового объема реализации организации получают *право* осуществления добровольной НДС-регистрации, а по достижении порога у них возникает *обязанность* ее осуществления.

Для плательщиков ЕСХН положительным примером международной практики вовлечения сельскохозяйственных производителей в НДС-оборот является применение так называемой единой налоговой ставки по НДС, которая действует в ряде стран ЕС для отдельных категорий сельхозтоваропроизводителей.

При применении схемы единой ставки в странах ЕС установлены определенные условия, которые регулируются, но не ограничиваются следующими положениями.

- Схема единой ставки может быть применена к фермерам страны – члена ЕС в случае, если применение обычного режима «может быть связано с трудностями». Таким образом, единая ставка применяется не ко всем субъектам сельскохозяйственной деятельности, а только к тем, которые отвечают определенным условиям. Так, в частности, в некоторых странах установлены пороговые значения выручки от реализации фермеров (во Франции – в размере 76 300 евро за два последовательных года, в Ирландии –

25 500 евро за год). В других странах (Греция, Люксембург и др.) применение режима единой ставки ограничивается определенными видами деятельности, осуществляемыми предпринимателями. Реестр видов предпринимательской деятельности, принятый ЕС, представлен в приложении VII к Директиве № 112. В целом сфера применения единой ставки налога ограничивается сельскохозяйственным производством. Как правило, переработка продукции не включена в рамки применения такого режима.

- Величина единой ставки НДС не должна превышать размера ставки входящего НДС.
- Фермеры, применяющие единую ставку, не имеют права на возмещение НДС, уплачиваемого на сырье, даже если сумма входящего НДС оказалась больше исходящего.
- НДС по единой ставке взимается при поставках определенных видов товаров и услуг другим плательщикам НДС.

Наиболее важным вопросом в данной системе обложения НДС является технология определения размера единой ставки налога. Так, при данной системе фермер оплачивает входящий НДС, но в затраты относит только величину расходов на приобретенные им товары (работы, услуги) без учета налога.

Исходящий налог на произведенную фермером продукцию выставляется переработчику также из расчета ставок НДС, действующих для данных видов товаров (работ, услуг). Однако для определения сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет, используется единая ставка налога, которая для данной категории налогоплательщиков установлена в пределах 4–7% в странах ЕС. Разность между ставками исходящего НДС, выставленного фермером своему контрагенту, и единой ставкой налога остается у фермера и должна компенсировать ранее уплаченный им входящий НДС.

Размер единой ставки определяется расчетным образом на основании анализа структуры затрат и ценообразования у сельскохозяйственных производителей не менее чем за трехлетний период их деятельности с учетом специфики подотраслей сельского хозяйства и должен обеспечивать изъятие у фермера только сумм налога с созданной им добавленной стоимости.

Данная система позволяет упростить систему администрирования НДС для фермеров, так как обязательство по налогу определяется расчетным путем как произведение законодательно установленной единой ставки на величину оборота без налога. При этом механизм вычетов входящих сумм НДС не применяется, и у фермеров нет обязанности предоставлять декларации по НДС.

Таким образом, система обложения НДС по единой ставке позволяет фермеру полностью компенсировать входящий НДС без использования механизма вычетов, осуществлять уплату НДС в бюджет по единой ставке и выставлять счета на реализуемую продукцию исходя из действующих для данных видов товаров (работ, услуг) ставок налога.

Отдельно заметим, что в отличие от схемы нулевой ставки или 10%-й ставки НДС, установленной в России при реализации сельскохозяйственной продукции, фермер, уплативший НДС по единой ставке, не обращается за возмещением к государству. Более того, при правильно разработанной схеме единая ставка НДС не должна рассматриваться как субсидия, так как продукция продается переработчикам, которые оплачивают НДС в полном объеме.

На наш взгляд, первоначально система уплаты налога по единой ставке в России может быть распространена на всех налогоплательщиков, применяющих единый сельскохозяйственный налог. По мере функционирования данной системы будут получены необходимые статистические данные, позволяющие установить ограничительные количественные критерии для налогоплательщиков, которые действительно нуждаются в системе налога, уплачиваемого по единой ставке. Превышение определенных критериев (доля выручки, размер основных средств) должно сопровождаться лишением права применять льготную систему уплаты НДС и переходом сельхозтоваропроизводителей на общую систему.

Отдельно отметим, что основным различием между субъектами крупного бизнеса, находящимися на общем режиме, и фермерами, применяющими единую ставку НДС, является то, что первые возмещают налог через счета-фактуры, а последние – за счет установленной комбинации налоговых ставок. В результате режим единой

налоговой ставки не предоставляет привилегий налогоплательщикам, так как схема возмещения налогов через счета-фактуры предусматривает полное возмещение входящего НДС. В случае же применения единой ставки налог изначально взимается напрямую с создаваемой фермером добавленной стоимости, что исключает необходимость возмещения налога из бюджета.

Представляется, что изложенные положения международной практики после проведения более детального финансово-экономического анализа действующей в зарубежных странах модели единой ставки НДС для сельхозпредприятий можно будет применять в российской системе налогообложения. Однако уже сейчас можно утверждать, что применять режим единой ставки налога следует только для определенного сегмента экономической деятельности, и даже субъекты, имеющие право на применение такого специального режима, должны иметь право выбора в пользу стандартного режима.

1.3.8. Взимание НДС при осуществлении электронной торговли

В широком смысле электронная торговля может быть истолкована разными способами. С одной стороны, речь идет о торговле товарами и услугами с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, объем которой в мировом обмене товарами и услугами ежегодно увеличивается. Но сами по себе продажи в Интернете, связанные с доставкой товара или оказанием услуг, не представляют большой сложности с точки зрения налогообложения, поскольку Интернет и электронная почта рассматриваются в качестве аналогов традиционным способам оформления заказов – таким, как телефон или почта, и поэтому начисление НДС, как правило, происходит в порядке, обычном для физической торговли.

Проблему представляет собой начисление НДС на электронные продукты, особенно поступающие из-за границы, торговля которыми как раз и обозначается термином «электронная торговля (коммерция)». Другими словами, под электронной торговлей подразумевается реализация товаров и услуг в электронной форме (программ-

ного обеспечения, разного рода информации и др.) с использованием современных информационных технологий (через Интернет).

Широкая распространенность электронной торговли в мире обусловлена еще и тем, что понятие государственных границ и таможенной территории в данных случаях является довольно условным, а выход на зарубежные рынки становится более простым и доступным. В этой связи в целях налогообложения при данном виде торговли многие развитые страны (США, страны ЕС) предприняли попытки адаптировать свое налоговое законодательство к изменившейся ситуации, что породило определенные трудности для бизнеса (например, двойное налогообложение).

НДС, как известно, может взиматься либо по принципу страны происхождения, когда налогом облагается экспорт и освобождается от налога импорт, либо по принципу страны назначения, когда от НДС освобождается экспорт и облагается им импорт. Причем каждое государство вправе самостоятельно выбрать, какую схему применять. Однако оба принципа обложения НДС при трансграничных операциях сами по себе работают эффективно до тех пор, пока два государства не начнут применять разные принципы при взаимной внешней торговле. Тогда товар, экспортируемый из первой страны во вторую, будет облагаться НДС в обоих государствах. А обратный экспорт, напротив, не будет облагаться НДС ни в одном из них. Именно такая ситуация наблюдается в случае электронной торговли, что можно проследить на примере стран Евросоюза.

Для защиты европейских рынков и выравнивания условий деятельности субъектов электронной экономической деятельности, зарегистрированных в ЕС и за его пределами, 7 мая 2002 г. была принята Директива Европейского союза 2002/38/ЕС, которая внесла изменения в Директиву 77/388/ЕЕС и распространила ее действие на услуги, оказываемые электронным способом. Положения Директивы касаются только отношений в сфере предоставления конечным потребителям в ЕС следующих услуг:

- поддержание веб-сайтов, веб-хостинг, дистанционная поддержка программ и оборудования;
- поставка программного обеспечения и обновлений к нему;

- поставка графических изображений, текстов, информации и доступ к базам данных;
- поставка музыкальных произведений, фильмов и игр (включая азартные), передач;
- дистанционное обучение (в том числе высшее и послевузовское).

Другими словами, действие этой Директивы будет распространяться на платную загрузку программного обеспечения, изображений, на автоматическую дистанционную поддержку программ, подписку на онлайн-журналы, доступ к базам данных, загрузку аудио- и видеофайлов (фильмов), компьютерных игр, онлайн-казино, услуги по дистанционному обучению без вмешательства человека-преподавателя. Однако продажа товаров (книг, CD-дисков, аудио- и видеокассет и т.п.), услуг юристов и финансовых консультантов, а также преподавателей не будут подпадать под действие Директивы – здесь «электронная часть» является лишь средством коммуникации.

На продажи электронных услуг предпринимателям действие Директивы также не распространяется, здесь продолжает действовать прежний порядок: покупатель электронных услуг выступает налоговым агентом и удерживает НДС с суммы платежа, предназначенного продавцу.

В тексте самой Директивы указан срок ее действия – 3 года с момента вступления в силу. В мае 2006 г. действие Директивы было продлено до декабря 2008 г.

В Директиве установлен следующий порядок администрирования НДС в зависимости от резидентства налогоплательщика и направления оказания услуг. Так, при осуществлении деятельности в рамках ЕС компания, зарегистрированная в ЕС, в счет, выставленный потребителям, включает НДС страны-продавца, а НДС уплачивается в государстве регистрации по действующим в нем ставкам. В случае поставок электронных услуг из государств – членов ЕС в государства, не являющиеся членами ЕС, счет выставляется без НДС. Если же речь идет о поставках услуг из государств, не являющихся членами ЕС, тогда компания-поставщик обязана зарегистрироваться как пла-

тельщик НДС в любом из государств – членов ЕС и осуществлять начисление НДС по ставкам налога, действующим в странах ЕС, куда поставляются данные услуги. В течение 20 дней по окончании каждого квартала эта компания-поставщик должна перечислять начисленный по разным ставкам НДС на счета налоговых органов страны, в которой она зарегистрирована в качестве плательщика НДС. Далее эта страна сама распределит полученные средства между другими странами Евросоюза.

Очевидно, что новые правила ведут к дискриминации продавцов из стран, не входящих в Евросоюз, по сравнению с продавцами из ЕС. Дело в том, что последние не должны определять, где находятся их покупатели, и рассчитывать НДС по разным ставкам. К тому же при электронной торговле определение резидентства покупателя является достаточно сложной и затратной процедурой. Однако куда более существенной проблемой вступления в силу данной Директивы является двойное обложение НДС при продаже электронных услуг конечным потребителям в ЕС компаниями, зарегистрированными вне Евросоюза. Здесь нужно учесть, что согласно законодательству некоторых стран, в частности России, услуги, оказываемые по электронным каналам связи, подлежат обложению НДС при экспорте. Так, согласно российскому законодательству место реализации некоторых услуг определяется по месту деятельности их продавца. Следовательно, если такие услуги оказывает российская компания, они считаются реализованными на территории России и облагаются НДС. Аналогичная ситуация складывается, например, при налогообложении электронной торговли между государствами ЕС и США, где НДС не установлен. Таким образом, вести электронную торговлю со странами ЕС иностранным компаниям становится экономически невыгодно.

В России эта проблема объясняется отсутствием адекватной законодательной базы, касающейся налогообложения электронной коммерции, и как следствие из этого – различный подход к взиманию НДС в России и ЕС. В частности, в российском налоговом законодательстве, во-первых, нет отдельных правил, касающихся налогообложения услуг в электронной форме, т.е. налогообложение

таких сделок производится в общеустановленном порядке; во-вторых, отсутствуют четкие определения некоторых объектов налогообложения, в связи с чем затруднено отнесение к ним услуг, распространяемых в электронной форме; в-третьих, остаются неурегулированными вопросы места фактического оказания услуг, распространяемых в электронной форме (ст. 148 НК РФ).

Таким образом, при поставках электронных услуг, регулируемых Директивой 2002/38/ЕС, из России в страны ЕС возникает налоговая база по НДС и в ЕС, и в России. Спорным может являться лишь вопрос по обложению в Российской Федерации НДС услуг по дистанционному обучению, так как не совсем понятно, что считать местом их фактического оказания – территорию России или другого государства.

Очевидно, что для устранения создавшихся дискриминационных условий функционирования российских компаний, занимающихся международной электронной торговлей, необходимо либо внесение соответствующих изменений в налоговое законодательство – в частности, в ст. 148 НК РФ, либо решение вопроса о возможностях оптимизации налогообложения путем открытия постоянного представительства или компании на территории одного из государств – членов ЕС с низкой ставкой НДС. При этом следует принимать в расчет, что последствием регистрации компании или постоянного представительства является необходимость поддержания функционирования компании или постоянного представительства и уплата всех необходимых налогов и сборов, предусмотренных страной регистрации.

Приложение к разделу 1

Сравнительный анализ практики применения налога на добавленную стоимость в России и в странах – экономических партнерах. Перспективы совершенствования налогового законодательства по НДС в некоторых странах СНГ и Балтии

Применение налога на добавленную стоимость, впервые введенного в практику налогообложения около 50 лет назад, вплоть до конца 1960-х годов ограничивалось лишь несколькими странами. Тем не менее в настоящее время подавляющее большинство стран мира, включая основных внешнеэкономических партнеров Российской Федерации, не только взимают НДС в составе основных налогов, но и мобилизуют с его помощью в среднем около 25% налоговых доходов¹⁹. При этом необходимо отметить, что, несмотря на свое название, в экономическом смысле НДС является налогом на потребление, а не способом налогообложения добавленной стоимости. Налог на добавленную стоимость взимается на всех стадиях производственно-коммерческого цикла, однако налогоплательщикам предоставляется возможность вычесть налог, уплаченный своим поставщикам. В результате на этапе реализации товаров или услуг конечным потребителям (которые не являются плательщиками НДС) налог взимается со стоимости розничной реализации товара или услуги, т.е. достигается результат, аналогичный применению налога с розничных продаж²⁰.

¹⁹ Включая обязательные отчисления на социальное и пенсионное страхование. См.: Ebrill, Liam I., M. Keen, J.-P. Bodin and V. Summers. The Modern VAT, International Monetary Fund: Washington, D.C., 2001.

²⁰ Подробнее об устройстве налога на добавленную стоимость и сравнительном анализе НДС и налога с розничных продаж см.: Трунин И.В. Налог на добавленную

Как правило, налог на добавленную стоимость в тех странах, где он взимается, устроен примерно по одинаковой (фактурно-зачетной²¹) схеме, при которой налоговые обязательства налогоплательщиков возникают при выставлении ими налогового счета-фактуры, отгрузке товара (при выполнении работы, оказании услуги) либо при оплате товара (работы или услуги). Как правило, симметрично правилу определения момента возникновения налоговых обязательств определяется право на вычет из налоговых обязательств сумм налога по приобретенным у поставщиков товарам (работам или услугам). Одновременно налоговым законодательством установлены несколько налоговых ставок, включая нулевую ставку при реализации товаров на экспорт, и перечень товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от налогообложения. Несколько иным образом устроен налог на добавленную стоимость в Японии, где применяется не фактурно-зачетный, а балансовый метод взимания НДС, при котором сумма налоговых обязательств определяется по данным годового баланса, исходя из добавленной стоимости, рассчитанной за налоговый период по правилам, аналогичным правилам определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций²².

Несмотря на то что принципиальная схема устройства налога на добавленную стоимость незначительно различается в разных государствах, взимающих этот налог, особенности налогового законодательства могут существенно отличаться друг от друга. Так, например, могут существенно отличаться определение налоговой базы, а также перечень расходов налогоплательщика, сумма уплаченного налога по которым может приниматься налогоплательщиком к вычету. В некоторых странах (например, в Китае) налоговое законода-

стоимость // Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП» № 19Р. М.: ИЭПП, 2000. С. 415–601; Zee Н.Н. Value-Added Tax // Tax Policy Handbook, P. Shome, ed. IMF, 1995.

²¹ An invoice-credit method.

²² Подробнее о балансовом методе взимания НДС см.: Zee Н.Н. Value-Added Tax // Tax Policy Handbook, P. Shome, ed. IMF, 1995; Трунин И.В. Налог на добавленную стоимость // Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП» № 19Р. М.: ИЭПП, 2000. С. 415–601.

тельство не предусматривает предоставления налогоплательщику вычетов при осуществлении капитальных вложений (т.е. при приобретении товаров, работ или услуг, капитализирующихся в стоимости основных средств)²³. В некоторых странах налогоплательщикам не предоставляется возможность возмещать из бюджета превышение сумм налоговых вычетов над суммами начисленного налога. Некоторые страны (например, Бангладеш) взимают налог на добавленную стоимость только на этапе производства товаров, в некоторых странах (в частности, в Пакистане) налогом на добавленную стоимость не облагается реализация услуг.

В этой связи особое значение имеет не просто наличие налога на добавленную стоимость в налоговой системе страны, но и анализ особенностей его взимания. Они могут оказать влияние как на международные налоговые отношения, так и на особенности ведения бизнеса при осуществлении торговли с конкретной страной или инвестиций на территории данной страны. Рассмотрим особенности системы взимания налога на добавленную стоимость в некоторых странах – основных внешнеэкономических партнерах Российской Федерации. При этом обратим особое внимание на такие страны, как Нидерланды, ФРГ, Франция, Италия, Китай, Швейцария, Турция, Япония и Казахстан. Выбор стран был обусловлен не только фактическими объемами внешнеторгового оборота, но и перспективами развития сотрудничества с ними, обусловленными в том числе растущим экономическим потенциалом некоторых стран. Следует также отметить, что Соединенные Штаты Америки не взимают НДС, поэтому эта страна не присутствует в перечне рассматриваемых государств.

Обратим особое внимание на элементы налогообложения, рассмотренные выше, на величину и количество налоговых ставок, определение налоговой базы, освобождения от налогообложения и прочие вопросы (см. *табл. III*).

²³ Подробнее о китайском опыте см.: Zee Н.Н. Value-Added Tax // Tax Policy Handbook, P. Shome, ed. IMF, 1995; Трунин И.В. Налог на добавленную стоимость // Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП» № 19Р. М.: ИЭПП, 2000. С. 415–601.

Таблица III

Налог на добавленную стоимость						
	Германия	Франция	Швейцария	Турция	Япония	Казахстан
Стандартная ставка ²⁴	19%	19,6%	7,6%	18%	5% (4% – национальный, 1% – местный)	14%
Стандартная налоговая база	Реализация и ввоз товаров и услуг	Реализация и ввоз товаров и услуг	Реализация и ввоз товаров и услуг	Реализация и ввоз товаров и услуг	Приобретение и ввоз товаров и услуг	Реализация, ввоз и вывоз товаров и услуг
Прочие ставки	Нет нулевой ставки на внутреннюю реализацию. Льготная ставка: 7%	33% – максимальная ставка; 7% – пониженная ставка; 5,5% – минимальная ставка. Нулевая ставка внутри страны не применяется	Применяется нулевая ставка на внутреннюю реализацию. Льготные ставки: 2,4% и 3,6%	Нет нулевой ставки на внутреннюю реализацию Льготные ставки: 1% и 8%	Нет нулевой или льготной ставки налога	Применяется нулевая ставка
Прочие виды налоговой базы	Льготная ставка при реализации следующих товаров и услуг: продукты питания; книги, растения; цветы; услуги для инвалидов; некоторые	Максимальная ставка: предметы роскоши, автомобили, алкоголь, табак. Пониженная ставка: книги, другие товары культурного назначения	Нулевая ставка применяется при реализации следующих товаров и услуг: определенные поставки товаров и услуг международным авиалиниями; поставки золота	Льготные ставки применяются при реализации следующих товаров и услуг: сельскохозяйственная продукция; услуги лизинга; подержанные автомо-	Налог на потребление	

²⁴ Ставки по состоянию на 1 января 2007 г.

Налог на добавленную стоимость

Германия	Франция	Швейцария	Турция	Япония	Казахстан
<p>культурные мероприятия; музеи; цирки, зоопарки; благотворительность (если не освобождена от налогообложения); авторские права; транспорт (пассажирский транспорт: морской и местный общественный пассажирский транспорт)</p>	<p>Минимальная ставка: товары и услуги первой необходимости, продовольствие, за исключением алкоголя и шоколада, медицина, жилье, транспорт</p>	<p>определенного качества; поставки товаров и услуг международным организациям и дипломатическим миссиям. Льготная ставка применяется при реализации следующих товаров и услуг: вода; продукты питания; книги; газеты; некоммерческое телевидение; жилье; растения; семена и цветы; домашний скот; зерновые; корм для животных; удобрения; определенные поставки в связи с/х продукцией</p>	<p>билеты; газеты; книги; журналы; кровь и ее компоненты; ритуальные услуги; основные продукты питания; билеты в кинотеатры и театры, на балетные и оперные спектакли; образование канцтовары; вакцины и кровосодержащие препараты; медицинская продукция и услуги; услуги скорой медицинской помощи; медицинские препараты и оборудование; услуги, связанные с очисткой сточных вод; семена</p>		

Налог на добавленную стоимость

	Германия	Франция	Швейцария	Турция	Япония	Казахстан
Освобождения от налогообложения	Стандартные освобождения	Стандартные освобождения, а также предприятия, имеющие оборот ниже определенного порога	Стандартные освобождения, аутсорсинг персонала на определенных условиях; некоторые товары, бывшие в употреблении; предметы литературы и искусства, а также авторские права по этим работам	Стандартные освобождения, реставрационные работы; проекты по объектам культуры; в случае если налогоплательщики освобождены от налогообложения в соответствии с Законом о подоходном налоге, они освобождены от уплаты НДС; слияния и передачи по Закону о налогообложении компаний; поставки воды для сельского хозяйства; поставки драгоценных металлов и отходов; услуги,	Стандартные освобождения, оказание услуг в области социального обеспечения; реализация определенных видов оборудования для инвалидов; административные услуги; отчуждение ценных бумаг	Некоторые виды реализации товаров (работ, услуг), в том числе продажа почтовых марок, акцизных марок; услуги, предоставляемые в связи с деятельностью юридических и нотариальных контор; погребение и иные аналогичные услуги; некоторые виды реализации земли и жилья; некоторые виды банковских услуг, услуг по страхованию и перестрахованию и других финансовых услуг;

Налог на добавленную стоимость

	Германия	Франция	Швейцария	Турция	Япония	Казахстан
				поставляемые в области свободной торговли; отвод земель под организованную промышленную зону; исключение из налогообложения для военных целей; поставки товаров в рамках финансовой реорганизации; аренда рабочего места в таможенной зоне		процентный доход по рентным платежам; услуги, предоставляемые некоммерческими организациями; работы по геологоразведке; услуги в сфере культуры науки и образования товары и услуги в медицинской и ветеринарной области; продажа предприятия или независимо функционирующей части предприятия
Налогообложение при экспорте	В странах ОЭСР экспорт товаров, нематериальных активов и услуг обычно облагается по	В странах ОЭСР экспорт товаров, нематериальных активов и услуг обычно облагается по	В странах ОЭСР экспорт товаров, нематериальных активов и услуг обычно облагается по	В странах ОЭСР экспорт товаров, нематериальных активов и услуг обычно облагается по	В странах ОЭСР экспорт товаров, нематериальных активов и услуг обычно облагается по	Экспорт товаров облагается по нулевой налоговой ставке

Налог на добавленную стоимость

	Германия	Франция	Швейцария	Турция	Япония	Казахстан
	нулевой налоговой ставке	нулевой налоговой ставке	нулевой налоговой ставке	нулевой налоговой ставке	нулевой налоговой ставке	
Возможность «реверсивного удержания» (уплаты НДС покупателем – налоговым агентом за продавца)	«Реверсивное удержание» применяется в отношении некоторых услуг, оказываемых в международном масштабе, и реализация товаров внутри стран ЕС (Схема ЕС)	«Реверсивное удержание» применяется в отношении некоторых услуг, оказываемых в международном масштабе, и реализация товаров внутри стран ЕС (Схема ЕС)	Система «реверсивного удержания» применяется при получении услуг, облагаемых налогом в Швейцарии, от налогоплательщиков, место ведения бизнеса которых расположено за пределами Швейцарии	Если место ведения бизнеса налогоплательщика расположено за пределами Турции, все лица, участвующие в налогооблагаемой сделке, несут ответственность за уплату налога	Нет	Когда нерезиденты предоставляют услуги компаниям-резидентам, которые считаются налогоплательщиками в Казахстане, услуги считаются предоставленными в Казахстане в соответствии с правилами «места реализации услуг». В этом случае НДС взимается путем «реверсивного удержания» покупателем

Налог на добавленную стоимость						
	Германия	Франция	Швейцария	Турция	Япония	Казахстан
Налогообложение финансовых услуг	Финансовые услуги освобождаются от налогообложения в составе стандартных освобождений, действующих в странах ОЭСР	Финансовые услуги освобождаются от налогообложения в составе стандартных освобождений, действующих в странах ОЭСР	Финансовые услуги освобождаются от налогообложения в составе стандартных освобождений, действующих в странах ОЭСР	Финансовые услуги освобождаются от налогообложения в составе стандартных освобождений, действующих в странах ОЭСР	Финансовые услуги освобождаются от налогообложения в составе стандартных освобождений, действующих в странах ОЭСР	Реализация некоторых видов финансовых услуг освобождена от налогообложения
Налогообложение реализации недвижимости	Сдача внаем недвижимости, реализация участков земли и зданий входит в перечень стандартных освобождений от налогообложения		Сдача внаем недвижимости, реализация участков земли и зданий входит в перечень стандартных освобождений от налогообложения	Сдача внаем недвижимости, реализация участков земли и зданий входит в перечень стандартных освобождений от налогообложения	Сдача внаем недвижимости, реализация участков земли и зданий входит в перечень стандартных освобождений от налогообложения	Некоторые виды реализации недвижимости и земельных участков освобождены от налогообложения

Источники: 1. Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. Paris: OECD, 2006.
2. Международные пособия по налогам и бизнесу. «Делойт». Deloitte International Tax and Business Guides. <http://www.deloittetaxguides.com>.

Из данных, приведенных в *табл. III*, видно, что во всех рассматриваемых странах применяются налоговые ставки, не превышающие 20%. При этом практически во всех странах, за исключением Японии и Казахстана, применяется одна или несколько льготных налоговых ставок (помимо нулевой ставки, применяемой при экспорте продукции). При этом отсутствие льготных налоговых ставок в Японии объясняется уже упоминавшимися особенностями взимания НДС в этой стране, а также тем, что стандартная налоговая ставка в Японии достаточно низка. Отсутствие льготных налоговых ставок в Казахстане, скорее всего, обусловлено тем обстоятельством, что введение налога в этой стране происходило относительно недавно – под воздействием рекомендаций международных финансовых организаций, которые, следуя соображениям теории общественных финансов, не рекомендуют применять иные налоговые ставки НДС, кроме нулевой.

При этом в странах ЕС масштаб применения льготных налоговых ставок примерно одинаков и сводится к перечню, предписанному Шестой директивой Европейской комиссии, регламентирующей общие принципы взимания косвенных налогов в странах ЕС. Определенными особенностями отличается перечень товаров и услуг, реализация которых облагается по льготной налоговой ставке, например в Турции, где по льготным ставкам облагается реализация сельскохозяйственной продукции, коммунальных услуг, медицинских товаров и услуг.

В отношении перечня товаров, работ и услуг, реализация которых освобождается от налогообложения, следует отметить, что в основном все рассматриваемые страны, за незначительным исключением, придерживаются перечня, рекомендуемого Организацией экономического сотрудничества и развития в виде «стандартных освобождений» от налогообложения. В странах, не являющихся участниками ОЭСР, не наблюдается значительных отклонений от перечня «стандартных освобождений». Среди освобождений, не являющихся стандартными, следует выделить освобождение от обложения НДС реализации товаров и услуг, предоставленное тем налогоплательщикам, которые освобождены от налогообложения в соот-

ветствии с законодательством о налоге на доход, применяющееся в Турции, а также услуги по аутсорсингу персонала в Швейцарии.

Все рассматриваемые страны взимают налог на добавленную стоимость по ставкам страны назначения товаров, т.е. взимают налог при импорте товаров и применяют нулевую ставку при экспорте. Вместе с тем в Казахстане в некоторых случаях при экспорте не применяется нулевая ставка.

Также следует отметить, что в большинстве стран в стандартных случаях используется система «реверсивного удержания» НДС, т.е. уплата НДС налоговым агентом за налогоплательщика. Как правило, налог уплачивает налоговый агент – налоговый резидент страны применения налога – за налогоплательщика-нерезидента в том случае, когда нерезидент оказывает услуги, признающиеся в соответствии с правилами «места оказания услуг» оказываемыми на территории страны, взимающей налог. В Швейцарии и Турции ответственность за уплату НДС также возлагается на налогового агента в том случае, если основное место ведения бизнеса его контрагента расположено за пределами налоговой юрисдикции страны.

Аналогично прочим элементам налогообложения операции по реализации и сдаче внаем жилой недвижимости в большинстве рассматриваемых стран освобождены от налогообложения.

Таким образом, следует отметить, что, несмотря на существующие различия в некоторых элементах законодательства о налоге на добавленную стоимость, основные элементы налогообложения в отношении НДС в анализируемых странах – основных торговых партнерах России схожи между собой и соответствуют как требованиям Шестой директивы Еврокомиссии, так и рекомендациям МВФ и ОЭСР.

При введении в начале 1990-х годов в России налога на добавленную стоимость он обладал существенными недостатками с точки зрения экономической эффективности, нейтральности и справедливости. Во многом эти недостатки были обусловлены отклонениями российской системы НДС от международных стандартов, попытку заимствовать которые представляла собой налоговая реформа 1991–1992 гг. Однако необходимо отметить, что значительная часть этих

недостатков была обусловлена объективными обстоятельствами, заключавшимися в отсутствии необходимых институциональных и экономических условий для успешного внедрения в России лучшей зарубежной практики налогообложения.

Так, взимание НДС по ставкам страны происхождения во взаимоотношениях со странами СНГ было связано как с отсутствием оборудованных таможенных границ со странами СНГ в первой половине 1990-х годов и невозможностью контроля за налогообложением ввозимых товаров, так и с нежеланием властей возмещать НДС по экспортным поставкам в эти страны в условиях невозможности контроля за фактом вывоза товаров за пределы таможенной территории России.

В то же время некоторые недостатки были вызваны спецификой представлений российских властей и органов налогового администрирования о принципах налоговой политики в условиях переходного периода. Например, большое количество налоговых льгот и освобождений как по налогу на добавленную стоимость, так и по иным налогам, по нашему мнению, было обусловлено интенсивным сжатием государственных расходов в 1992–1993 гг. В результате российская бюджетная система 1990-х годов характеризовалась большим объемом налоговых расходов, не учитываемых в бюджетной статистике, которые значительно увеличивали совокупный размер государственного бюджета. Дальнейшее развитие событий показало неэффективность такой формы поддержки предприятий и отраслей промышленности, однако под воздействием политических факторов борьба за сокращение неэффективных налоговых льгот продолжается и в настоящее время.

По-видимому, своеобразными представлениями о принципах функционирования налоговой системы было вызвано решение не внедрять в России порядок взимания налога на добавленную стоимость по методу начислений. Вплоть до настоящего времени, уже после введения метода начислений в отношении НДС в России, у российских властей и, в частности, у представителей налоговых органов складывается мнение, что, во-первых, операцию по реализации товара, работы или услуги можно считать состоявшейся только

при условии перечисления денежных средств за эту операцию, а вторых, что условие об обязательном перечислении денежных средств для получения права на вычет является действенным средством предотвращения уклонения от налогообложения. Вместе с тем использование метода начислений и направление высвободившихся за счет соответствующего снижения издержек налогоплательщиков и налоговых органов ресурсов на совершенствование налогового администрирования позволяет более эффективно бороться с уклонением от налогообложения. В то же время при несовершенстве базовых институтов и ограниченных возможностях налоговых органов и органов внутренних дел по борьбе с налоговыми правонарушениями использование кассового метода не предоставляет преимуществ в отношении противодействия уклонению от налогообложения.

Отличия российской налоговой системы от международных стандартов налогообложения в некоторых случаях объяснялись политическими факторами. Так, среди решений, на которые оказала влияние политическая ситуация, можно назвать решения о передаче части доходов от НДС в региональные бюджеты, о введении налога с продаж, об установлении ряда налоговых льгот и освобождений.

К концу 1990-х годов ряд факторов, оказавших влияние на характеристики налоговой системы при ее ведении, стал утрачивать свое значение. Одновременно сформировался набор идей по продолжению реформирования налоговой системы, которые были осуществлены при появлении очередного окна политических возможностей. Речь идет о разработке и принятии в 2000 г. главы 21 второй части Налогового кодекса и о последующем внесении изменений в Налоговый кодекс.

Так, нормы российского налогового законодательства с точки зрения как его формы, так и содержания были приведены в соответствии с лучшей международной практикой (в частности, при разработке многих норм были приняты во внимание положения Шестой директивы Европейского союза). В результате в настоящее время российский НДС является вполне современным налогом в понимании налоговой политики европейских стран, который взимается по методу начислений на основании счетов-фактур с предоставлением

налоговых вычетов по полученным товарам (выполненным работам, оказанным услугам), включая товары, работы и услуги капитального характера. Российский НДС взимается по ставкам страны назначения, существует возможность освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС, применяются правила определения места реализации товаров, работ и услуг, в некоторых случаях уплата налога осуществляется налоговым агентом, законодательство предусматривает различные особенности при определении налоговой базы. Российское налоговое законодательство предусматривает достаточно широкий перечень товаров, работ и услуг, реализация которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость. Однако за некоторыми исключениями этот перечень в целом соответствует перечню т.н. «стандартных освобождений», рекомендуемому Организацией экономического сотрудничества и развития.

В целом, если говорить о дальнейших направлениях совершенствования российского налогового законодательства в отношении НДС, речь будет идти в основном либо об изменениях технического характера, либо о принятии глобальных решений в рамках определения налоговой политики (например, об изменении уровня и количества налоговых ставок).

Налог на добавленную стоимость в странах СНГ и Балтии²⁵

Рассматривая основные этапы введения и реформирования налога на добавленную стоимость в переходных экономиках, следует отметить, что на первых этапах переходного периода именно НДС и акцизам уделялось повышенное внимание при проведении налоговой политики. На протяжении длительного времени, прошедшего с момента начала рыночных преобразований, поступления налога на добавленную стоимость играли важнейшую роль в формировании доходов бюджетов стран СНГ и Восточной Европы. Объясняется это тем фактом, что данный налог обладает высокой устойчивостью к циклическим колебаниям экономики, относительно прост в админи-

²⁵ Данный раздел написан в соавторстве с Д. Казанцевым, К. Непесовым.

стрировании, его эффективное введение не требует значительных усилий.

В силу рассмотренных причин налог на добавленную стоимость был введен после начала реформ во всех странах СНГ и Восточной Европы. Как правило, в первые годы после своего введения НДС взимался по относительно высоким ставкам в пределах 20–30%. По всей видимости, это объясняется необходимостью мобилизации значительного объема бюджетных доходов в условиях неразвитости остальных налогов. Впоследствии в большинстве стран ставка НДС была значительно снижена. Далее будут вкратце рассмотрены основные характеристики функционирования налога на добавленную стоимость в странах СНГ и Восточной Европы в период времени, прошедший с момента начала налоговой реформы, а также проведен анализ тенденций реформирования налога на добавленную стоимость в этих странах.

Азербайджан

Налог на добавленную стоимость был введен в Азербайджане с 1992 г. по ставке 28%. Впоследствии ставка налога была снижена, и в настоящее время она составляет, как и в России, 18%. При этом азербайджанское налоговое законодательство не предусматривает льготных ставок НДС, в стандартных случаях применяется нулевая ставка налога.

В республике действует добровольная регистрация лиц в качестве плательщиков НДС, если для них величина облагаемых поставок не превышает установленной величины регистрационного порога. При этом регистрационный порог для НДС составляет 22,500 маната²⁶ (на 1 декабря 2007 г.) за три последовательных календарных месяца.

С 1 января 2008 г. вводится минимальный налогооблагаемый оборот в целях НДС лиц, занимающихся жилищным строительством. Данный оборот исчисляется путем применения к сумме 225 манатов за каждый квадратный метр объекта налогообложения, а так-

²⁶ <http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml#>

же коэффициентов по зонам городов и районов страны, установленных соответствующим органом исполнительной власти²⁷.

Среди особенностей реформирования законодательства Азербайджана о налоге на добавленную стоимость следует отметить содержание большого количества освобождений от обложения НДС, связанных с реализацией продуктов питания, которые были предусмотрены налоговым законодательством с момента введения НДС в 1992 г. Большинство подобных освобождений, применявшихся к продуктам питания, было устранено начиная с 1996 г., что привело к значительному расширению налогооблагаемой базы. В настоящее время перечень товаров и услуг, реализация которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость, мало отличается от стандартного набора налоговых освобождений, применяемых странами ОЭСР (оказание финансовых услуг, операции с государственным имуществом и валютными ценностями). Помимо этого, освобождению от налогообложения подлежат обороты продукции средств массовой информации, редакционная, издательская, полиграфическая деятельность, связанная с производством продукции печатных средств массовой информации и книжной продукции для детей.

Налоговые обязательства, а также суммы вычета НДС определяются на основании метода начислений, при котором в общем случае датой возникновения налогового обязательства является дата выставления счета-фактуры, а при отсутствии выставленного в установленные сроки счета-фактуры – дата поставки товаров (оказания услуг). Если оплата товара произошла до выставления счета-фактуры или поставки товара (услуги), то датой возникновения налогового обязательства является дата оплаты товара.

Стоимость облагаемой НДС операции в Азербайджане определяется на основе суммы (включая любые пошлины, налоги или другие сборы), которую получает или вправе получить налогоплательщик

²⁷ Статья 60 Закона Азербайджанской Республики 6 ноября 2007 г. «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Азербайджанской Республики», <http://www.day.az/forum/index.php?act=attach&type=post&id=104808>

без учета налога²⁸. При этом налогооблагаемыми операциями являются поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг, осуществляемые в рамках самостоятельной предпринимательской деятельности или совместной предпринимательской деятельности без образования юридического лица, если они осуществляются на территории Азербайджанской Республики, а также налогооблагаемый импорт.

Армения

Налог на добавленную стоимость был введен в Армении в 1992 г., после введения НДС взимался по ставке 28%. Впоследствии (в 1993 г.) налоговая ставка была снижена до 20%, данная ставка действует и в настоящее время. Помимо основной ставки действует нулевая ставка, которая применяется для стандартного перечня операций (экспорт, поставки для дипломатических представительств, международные перевозки). Нулевая ставка НДС также применяется к реализации услуг иностранным юридическим лицам по переработке и сборке товаров из сырья, принадлежащего данным лицам²⁹. Следует отметить, что нулевая налоговая ставка, подразумевающая возмещение НДС, уплаченного налогоплательщиком поставщиком, была введена в Армении в 1997 г.

В Республике Армения не применяется добровольная регистрация лиц в качестве плательщиков НДС. Согласно Закону «О налоге на добавленную стоимость» налогоплательщиками являются все юридические лица и индивидуальные предприниматели, за исключением уплачивающих налоги в рамках специальных налоговых режимов для малого предпринимательства (в республике действует система уплаты упрощенного налога и вмененного налогообло-

²⁸ Глава IX Налог на прибыль юридических лиц. Налоговый кодекс Республики Азербайджан

<http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/f9.html>,

<http://www.consulting.azeri.com/russian/html/cons.html>,

<http://www.nalvest.com/articles/2070.html?p=>

²⁹ Annex 6 of Armenia: Revenue mobilization, Francois Corformat, Allan Firestone and Richard Fulford, FAD IMF, 2001.

жения – так называемого фиксированного платежа, уплата которых заменяет собой, среди прочего, налог на добавленную стоимость). Величина годового оборота, не превышение которого позволяет перейти на режим упрощенного налога, составила в 2003 г. 94,8 тыс. долл. США. Исключение сделано для налогообложения физических лиц, осуществляющих хозяйственную деятельность без регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей, – такие лица считаются плательщиками НДС, только если сумма их выручки превысила 3 млн драм³⁰, что эквивалентно 8,8 тыс. долл. США (при этом налог взимается в части превышения данной суммы).

Рассматривая основные освобождения от обложения НДС, необходимо отметить, что в 1992 г. от налога освобождалась реализация некоторых продуктов питания, впоследствии, в 1993 г., количество налоговых освобождений было увеличено. Однако в ходе дальнейшей налоговой реформы, начавшейся в 1994–1995 гг., происходило сокращение применяемых налоговых льгот и освобождений. Перечень товаров (услуг), реализация которых не облагается НДС, в целом совпадает с мировой практикой предоставления освобождений. В частности, не облагается налогом реализация финансовых операций и страховых услуг. Как и по другим основным налогам (налогу на прибыль и налогу на доходы физических лиц), от НДС освобождаются операции по реализации сельскохозяйственной продукции (в силе до 1 января 2009 г.)³¹.

В настоящее время действуют следующие освобождения³²: реализация газет и журналов, отчуждение жилого помещения, принадлежającego физическим лицам, научно-исследовательские работы, плата за обучение в системе общего и профессионального среднего и высшего образования, услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, в домах-интернатах, детских домах и инвалидов в до-

³⁰ Абзац второй ст. 3 Закона Республики Армения от 14 мая 1997 г. «О налоге на добавленную стоимость» <http://www.taxservice.am/index.php?id=19>

³¹ Armenia: Revenue mobilization, Francois Corformat, Allan Firestone and Richard Fulford, FAD IMF, 2001.

³² Annex 6 of Armenia: Revenue mobilization, Francois Corformat, Allan Firestone and Richard Fulford, FAD IMF, 2001.

мах престарелых, обращение валюты и ценных бумаг, оказание услуг, за которые взимается госпошлина, товары и услуги, ввезенные в Армению в качестве гуманитарной помощи, а также реализация учебной литературы, оказание медицинских услуг, реализация полуфабрикатов ювелирного назначения, изготовленных из драгоценных металлов, и т.п.

В момент своего введения в Армении НДС взимался по кассовому методу, однако уже в 1994–1995 гг. был осуществлен переход к определению даты наступления налоговых обязанностей по методу начислений. В настоящее время обязательства по налогу на добавленную стоимость определяются на основании так называемых налоговых счетов, которые являются аналогом счетов-фактур.

Беларусь

Эволюция НДС в Республике Беларусь во многом схожа с историей НДС в России. Однако она имеет ряд специфических черт, связанных с большей ролью государства в экономике (например, цены на многие товары устанавливаются государством) и с меньшей степенью адаптации налоговой политики к требованиям современной рыночной экономики. В результате в Беларуси в настоящее время наблюдается большее количество освобождений и льгот, чем в России. Многие шаги по реформированию НДС были продиктованы соответствующими изменениями в российском законодательстве.

Налогоплательщиками изначально³³ так же, как и в России, считались юридические лица и лица, связанные с перемещением товаров через таможенную границу, а позднее, с 2000 г., к плательщикам НДС стали относить и индивидуальных предпринимателей, если обороты по реализации за три предшествующих последовательных календарных месяца превысили в совокупности 115,44 млн белорусских рублей (около 40 тыс. евро) на последнее число последнего из таких месяцев (данное положение вступило в силу с 1 января 2008 г.),

³³ Здесь и далее см. Закон о налоге на добавленную стоимость Республики Беларусь <http://www.nalog.ru/html//MSMNO/Belarus//nds.doc>

а до этого порог освобождения равнялся выручке за предшествующий месяц в размере, не превышающем 17 тыс. евро. В Белоруссии, как и в России, не существует отдельной системы регистрации налогоплательщиков НДС, которая предусматривала бы добровольную регистрацию лиц, выручка которых ниже установленного размера.

Согласно действующему законодательству налогом облагаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая обороты по реализации товаров работникам, по обмену товарами (работами, услугами, имущественными правами), их безвозмездную передачу. А также объектом обложения НДС признается передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав собственности по соглашению о предоставлении отступного, а также предмета залога залогодателем залогодержателю (кредитору) при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передача арендодателем (лизингодателем) объекта аренды (лизинга) арендатору (лизингополучателю), товары, ввозимые на таможенную территорию республики.

Необходимо отметить, что в Беларуси объектом налогообложения до настоящего времени является не реализация товаров (работ, услуг), а обороты по их реализации. Другими словами, конструкция налога, как и в России в период до налоговой реформы, построена с учетом ориентации на кассовый метод, что затрудняет в полной мере использование метода начислений.

Налоговая база налога на добавленную стоимость в Беларуси формируется за счет всех поступлений, связанных с реализацией. В базу налога включаются также сумма акциза по подакцизным товарам и сумма санкций за нарушение покупателем условий договоров. При определении налоговой базы оборот от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется исходя из всех поступлений плательщика, полученных им в денежной, натуральной и иных формах. Не учитываются полученные плательщиком средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав (дивиденды и приравненные к ним доходы, средства,

перечисляемые головной организацией входящим в ее состав обособленным подразделениям, средства, поступившие из бюджета Республики Беларусь либо из создаваемых бюджетных фондов и использованные по целевому назначению, за исключением средств, поступающих из бюджета либо из указанных фондов в качестве оплаты за реализованные плательщиком товары (работы, услуги), имущественные права).

Так, по сравнению с Налоговым кодексом РФ в законодательстве Республики Беларусь отсутствуют положения, определяющие базу по НДС по следующим видам реализации товаров (работ, услуг): реализация сельскохозяйственной продукции, реализация товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены, и т.д. Неясным видится и определение налоговой базы при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса. Хотя с 1 января 2004 г. налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса определяется отдельно по каждому из видов активов данного предприятия, многие моменты остаются неопределенными.

Во взаимоотношениях со всеми странами, включая теперь и Российскую Федерацию, НДС взимается по ставкам страны назначения.

Для целей налогового учета в Беларуси применяются счета-фактуры, которые были введены в практику налогообложения с 2003 г. и не играют решающей роли при определении налоговых обязательств. Так, при определении налоговой базы используются данные о поступившей выручке и отгруженных товарах (на основании товарно-транспортных накладных), определение права на вычет осуществляется на основании данных об отгруженных товарах (также с применением товарно-транспортных накладных). Таким образом, одним из основных документов, используемых при определении налоговых обязательств по НДС в Беларуси, являются товарно-транспортные накладные.

Резким отличием законодательства Беларуси от российской и мировой практики является определение сроков уплаты налога в зависимости от суммы налога, уплаченной по итогам предыдущего налогового периода (подобные методы применялись в России в период до налоговой реформы). Чем больше сумма, тем чаще надо платить

НДС авансовыми платежами. Например, если сумма налога, уплаченная по итогам предыдущего налогового периода, составила более 5000 минимальных заработных плат, налог за текущий налоговый период уплачивается путем внесения авансовых платежей в размере 1/6 суммы налога, уплаченной по итогам предыдущего налогового периода, в следующие сроки: не позднее 5-го, 10-го, 15-го, 25-го, 29-го, последнего числа текущего месяца. Доплата осуществляется не позднее 22-го числа следующего месяца.

Ставки НДС в Беларуси по своим значениям тождественны российским, но количество их видов несколько больше:

– 0% – для экспорта и при поступлении сумм за товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров при реализации указанных выше товаров (работ, услуг) (введена в 2007 г.³⁴);

– 10% – при реализации производимой на территории республики продукции растениеводства (за исключением цветов, декоративных растений), животноводства (за исключением пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства, а также при ввозе на таможенную территорию республики и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному президентом республики (введена в 2007 г.);

– 9,09% ($10 : 110 \times 100$) или 15,25% ($18 : 118 \times 100$) – в случаях реализации товаров (работ, услуг) по регулируемым розничным ценам с учетом налога;

– 0,5% – при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь из Российской Федерации для производственных нужд обработанных и необработанных алмазов во всех видах и других драгоценных камней (введена в 2007 г.);

– 24% – при реализации на территории Республики Беларусь и при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь сахара белого (введена с 1 января 2008 г.);

³⁴ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10600190>

– 18% – во всех остальных случаях.

Кроме льготных ставок, в белорусском законодательстве существуют еще непризнание оборотов отдельных товаров (работ, услуг) объектами налогообложения. В соответствии с Законом о налоге на добавленную стоимость (в ред. Закона от 28 декабря 2002 г.) не признаются объектами налогообложения и не подлежат налогообложению такие операции, как потребление товаров дипломатическими представительствами (с возвратом соответствующих сумм налога), суммы, взимаемые за совершение операций государственными органами, банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями, прочие поступления денежных средств (такие, как взносы в уставный капитал, поступления от приватизации и т.д.).

Если рассматривать освобождения от налогообложения, то белорусское законодательство содержит несколько более широкий перечень освобождений от налогообложения НДС, имеющий сходные черты с использовавшимся в России в период до 2001 г. Следует отметить, что налогоплательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, подав соответствующее заявление в налоговый орган по месту постановки на учет. При этом такой отказ возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком операций, освобождаемых от налогообложения, и в течение не менее одного года.

Вместе с тем необходимо указать на то, что перечень налоговых освобождений в Беларуси неизменно расширяется. Так, в частности, в последние годы были введены следующие освобождения:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг) и предоставлению на территории республики объекта аренды для официальной деятельности дипломатических и приравненных к ним представительств (введена с 2007 г.³⁵);
- обороты по реализации на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг) для личного пользования дипломатического и (или) административно-технического персонала этих предста-

³⁵ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10600190>

- вительство, включая проживающих вместе с ними членов их семей (введена с 2007 г.³⁶);
- обороты по реализации строительных работ за пределами республики при условии, что указанные работы выполняются на основе соответствующего контракта (договора) с иностранным юридическим или физическим лицом и выручка от их реализации поступила на счета в банках республики в свободно конвертируемой валюте, национальной валюте государств СНГ, а также в белорусских рублях по контрактам, заключенным в счет погашения задолженности за поставку природного газа в республику. В целях реализации принципа взаимности могут устанавливаться ограничения по размерам и условиям возврата НДС (введена с 2005 г.³⁷);
 - обороты по реализации неиспользуемого или неэффективно используемого движимого и недвижимого имущества, закрепленного за Министерством обороны республики на праве оперативного управления, недвижимого имущества, находящегося в хозяйственном ведении подчиненных ему государственных организаций, кроме жилищного фонда, продукции военного назначения и имущества, являющегося носителем государственных секретов (введена в 2006 г.³⁸);
 - внутренние обороты организаций, ведущих лесное хозяйство (введена в 2007 г.);
 - отчуждение находящегося в государственной собственности имущества, при котором полученные денежные средства подлежат распределению в установленном законодательством порядке (введена в 2007 г.);
 - обороты по прочему выбытию приобретенных до 1 января 2000 г. основных средств и нематериальных активов (введена в 2007 г.);

³⁶ Там же.

³⁷ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10400338>

³⁸ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10500080>

- обороты по передаче товаров (работ, услуг), приобретенных за счет паевых (членских) взносов, членам некоммерческих организаций (введена в 2007 г.);
- обороты по использованию аккредитованными в установленном порядке представительствами иностранных организаций, не осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории Республики Беларусь, приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности для собственного потребления при осуществлении представительских функций (введена в 2007 г.³⁹);
- обороты по возмещению товариществу собственников (жилищно-строительному, жилищному кооперативу, молодежному жилому комплексу, коллективу индивидуальных застройщиков, гаражно-строительному (гаражному) кооперативу, потребительскому кооперативу автостоянок) их участниками (членами) стоимости приобретенных, а также выполненных (оказанных) работ (услуг) для этих участников (членов) и стоимости товаров, включенных в стоимость указанных работ (услуг), связанных с содержанием и эксплуатацией недвижимого имущества (льгота действует с 2008 г.⁴⁰);
- обороты по передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав в качестве вклада участника договора простого товарищества в общее дело (за исключением товаров, отчуждаемых по условиям указанного договора другому участнику), расходы, возмещаемые участнику в соответствии с договором простого товарищества лицом, осуществляющим ведение общих дел, а также при разделе товаров, находившихся в общей собственности участников договора простого товарищества (введена с 2007 г.⁴¹ со словами «на объекты интеллектуальной собственности» после слов «имущественных прав»);

³⁹ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10600190>

⁴⁰ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=V19101319>

⁴¹ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10600190>

- обороты по передаче налоговым органам изготовленных книг замечаний и предложений и выдача налоговыми органами книг замечаний и предложений государственным органам, иным организациям и индивидуальным предпринимателям (введена с 2007 г.⁴²);
- увеличение стоимости ранее принятых на учет основных средств и нематериальных активов (введена в 2007 г.⁴³);
- обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, приобретенных для собственного потребления непроизводственного характера, если суммы налога, уплаченные при приобретении (ввозе), относятся на увеличение их стоимости (введена в 2007 г.⁴⁴);
- автотранспортных средств для городских, пригородных и междугородных перевозок пассажиров производителями – резидентами республики в целях дальнейшей передачи указанных автотранспортных средств по договорам лизинга в порядке, установленном президентом (введена в 2005 г.⁴⁵);
- туристических услуг по организации на территории республики экскурсионного обслуживания, туристических услуг по организации путешествий иностранных туристов в пределах республики по перечням таких услуг, утверждаемым президентом, и услуг гидов-переводчиков, экскурсоводов, оказываемых таким иностранным туристам (введена в 2007 г.⁴⁶);
- имущественных прав на объекты промышленной собственности (введена в 2007 г.);
- гражданам услуг по государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним, а также по реализации гражданам работ по технической инвентаризации недвижимого имущества и иных работ (услуг) по осуществлению администра-

⁴² Там же.

⁴³ Там же.

⁴⁴ Там же.

⁴⁵ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10400338>

⁴⁶ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10600190>

тивных процедур в отношении недвижимого имущества (введена в 2007 г.);

- обороты по передаче на территории республики в порядке, установленном президентом, лизингодателем лизингополучателю автотранспортных средств для городских, пригородных и междугородных перевозок пассажиров по договорам лизинга (включая расходы, возмещаемые лизингодателю лизингополучателем, предусмотренные в договоре лизинга) (введена в 2005 г.⁴⁷);
- плательщики, осуществляющие деятельность в сфере игорного бизнеса, в части доходов, полученных от указанной деятельности (введена в 2006 г.⁴⁸);
- суммы вознаграждений, полученных по договорам поручения, комиссии или консигнации либо иным аналогичным договорам по товарам (работам, услугам), имущественным правам на объекты интеллектуальной собственности, обороты по реализации которых освобождены от налога (введена в 2006 г.⁴⁹).

Характерной чертой законодательства Республики Беларусь стало отсутствие работающего Налогового кодекса. В настоящее время в действие введена только общая часть кодекса. Вследствие отсутствия специальной части кодекса многие нормы (в частности, перечни освобождаемых от НДС товаров и услуг) зачастую находят свою конкретизацию не в законе, а в нормативно-правовых актах президента и Совета министров.

Грузия

Грузия ввела НДС в 1993 г., заменив им налог с оборота и налог с продаж.

В 1996 г. количество ранее действовавших освобождений от налога на добавленную стоимость было сокращено, за счет чего расширилась налогооблагаемая база. Также в 1998 г. некоторые осво-

⁴⁷ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10400338>

⁴⁸ <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=H10500080>

⁴⁹ Там же.

бождения были упразднены. В 1999 г. было упразднено налоговое освобождение для основного сельского хозяйства.

В Грузии Налоговый кодекс был введен уже в 1997 г., новая его редакция действует с 2005 г. Согласно новому Налоговому кодексу Республики Грузия (далее – НК РГ)⁵⁰ объектом налогообложения признаются (ст. 225) налогооблагаемая операция и налогооблагаемый импорт.

Облагаемыми НДС операциями являются:

- поставки товаров (услуг), в том числе безвозмездные поставки;
- использование для неэкономической деятельности приобретенных с учетом НДС товаров (услуг), если плательщиком по этим товарам (услугам) получен зачет НДС;
- поставка товаров (услуг) налогоплательщиком своим сотрудникам;
- в случае отмены регистрации в качестве плательщика НДС остаток товара, по которому плательщик получил или должен получить зачет, рассматривается как поставка, облагаемая НДС;
- экспорт товаров.

В 1992 г. действовала ставка 28%, а затем в том же году была снижена до 14%. В 1995 г. ставка была повышена до 20%, со взиманием налога по ставке 10% на хлеб и муку. В 2000 г. по нулевой ставке облагались операции по экспорту товаров, реализации услуг, связанных с международной авиаперевозкой, поставка золота Национальному банку Грузии, а также поставка произведенной в Грузии табачной продукции (это было результатом введения единого фиксированного налога на табачную продукцию, заменившего НДС и акцизы).

До 1 июля 2005 г. ставка была 20%, после 1 июля ставка стала 18% суммы налогооблагаемого оборота или налогооблагаемого импорта. Налогооблагаемый оборот представляет общую сумму налогооблагаемых операций, осуществленных в отчетный период. Сумма НДС с налогооблагаемого оборота, подлежащая внесению в бюджет,

⁵⁰ <http://www.batuminfo.com/download/download.php>

определяется как разница между суммой НДС, начисленной с налогооблагаемого оборота, и подлежащей зачету суммой НДС.

Временный импорт стал объектом НДС с 26 июля 2007 г. В соответствии с временным импортом импортеры обязаны платить ежемесячно 3% налога⁵¹.

Нулевая ставка применяется к:

- экспорту товаров только за отчетный период, когда налогоплательщик представляет в налоговый орган заключенный резидентом и иностранным лицом договор, предусматривающий экспорт товаров, ГТД о пропуске товаров в режиме экспорта;
- поставке товаров (услуг), предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств;
- оказанию международных транспортных и прочих сопроводительных услуг;
- поставке золота Национальному банку Грузии;
- организованному ввозу туроператорами на территорию Грузии иностранных туристов и предоставлению им пакета туристических услуг;
- оказанию услуг по ремонту основных средств на территории Грузии по заказу иностранного предприятия, организации или (и) иностранного государства на основании договора.

В Грузии действует принцип страны назначения во внешней торговле.

Плательщиком НДС считается лицо, зарегистрированное или обязанное зарегистрироваться в качестве плательщика НДС. Лицо, не являющееся плательщиком НДС, но осуществляющее подлежащий налогообложению импорт товаров в Грузию, считается плательщиком НДС только по данному импорту (ст. 220 НК РГ).

Лицо обязано зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если оно занимается экономической деятельностью и общая сумма облагаемых НДС операций, осуществленных им в течение любых

⁵¹ http://www.pwc.com/pl/eng/ins-sol/publ/2007/CEE_tax_notes_2007.pdf

непрерывных 12 календарных месяцев, превышает 100000 лари (\$58898⁵²).

Лицо, не обязанное регистрироваться в качестве плательщика НДС, может добровольно обратиться в налоговый орган с требованием его регистрации в качестве плательщика НДС.

Налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется по методу начислений в момент, когда происходит оплата товара, его отгрузка или выставление счета-фактуры. Симметрично определяется право на налоговый вычет.

От НДС освобождаются следующие операции: традиционный перечень финансовых и валютных операций; поставка, публикация и (или) импорт научной литературы, детской литературы и школьных учебников, образовательные и медицинские услуги; импорт компьютерной технологии, оборудования и химикатов, необходимых для научной и учебной деятельности; транзит, реимпорт и временный ввоз товаров, импорт товара, предназначенного для реэкспорта; изготовление и поставка билетов в театр, музей, цирк, на концерты классической музыки; издание, поставка, импорт и продажа периодических печатных изданий и художественной литературы; внутригородские и межрегиональные транспортные услуги, оказываемые по регулируемым государством ценам и тарифам; импорт сырья, полуфабрикатов, а также тароупаковочного материала, предназначенных для изготовления подлежащей экспорту продукции, осуществляемый в пределах объема фактически экспортированной готовой продукции; импорт или (и) поставка легкового автомобиля и пр.

Казахстан

В настоящее время ставка НДС в Казахстане является одной из наиболее низких среди всех стран СНГ – 13% (с 1 января 2008 г.). При этом налоговым законодательством не предусматриваются льготные ставки. Ставка 0% действует в отношении следующих операций:

- экспорт товаров;

⁵² 1,6695 GEL = 1 USD на 2 июля 2007 г.

- реализация резидентами Республики Казахстан аффинированных драгоценных металлов – золота, платины, изготовленных из сырья собственного производства, Национальному банку Республики Казахстан и финансовым организациям;
- реализация услуг по международным перевозкам;
- оборот по реализации товаров собственного производства, реализуемых:
 - налогоплательщику, заключившему концессионный договор с правительством республики на реализацию инфраструктурного проекта. Применяется в период строительства новых объектов;
 - налогоплательщикам, осуществляющим на территории республики деятельность в рамках контракта на недропользование, в соответствии с условиями которого освобождаются от НДС импортируемые товары. В случае если контрактом на недропользование определен перечень импортируемых товаров, освобождаемых от НДС, по ставке 0% облагаются обороты по реализации товаров, указанных в этом перечне.

Плательщиками НДС являются (ст. 207 НК РК):

- лица, которые встали на учет по НДС;
- индивидуальные предприниматели;
- юридические лица, за исключением государственных учреждений; нерезиденты, осуществляющие деятельность в республике через постоянное учреждение;
- структурные подразделения юридического лица, признанные самостоятельными плательщиками НДС;
- при импорте товаров лица, импортирующие эти товары на территорию республики в соответствии с таможенным законодательством республики.

Согласно ст. 208 НК РК лица, которые признаются плательщиками НДС, обязаны подать заявление в налоговый орган о постановке на учет в целях НДС не позднее 15 календарных дней со дня окончания любого периода (не более 12-месячного), по итогам которого размер оборота по реализации товаров (работ, услуг) превысил ми-

нимум оборота по реализации 15000-кратную величину месячного расчетного показателя (МРП)⁵³, равного:

с 1 января 2005 г. – 971 тенге = 14565000 тенге (\$107889⁵⁴);

с 1 января 2006 г. – 1030 тенге = 15450000 тенге (\$130932⁵⁵);

с 1 января 2007 г. – 1092 тенге = 16380000 тенге (\$134262⁵⁶).

По желанию налогоплательщика возможна постановка на учет в период до достижения этого порога.

В 1997 г. в Казахстане был осуществлен переход к взиманию налога по принципу страны назначения при осуществлении внешнеэкономических операций, кроме стран СНГ. До этого времени для целей взимания НДС во внешней торговле применялся принцип страны происхождения. Начиная с 1998 г. по мере заключения межгосударственных соглашений со странами СНГ о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле, был осуществлен постепенный переход к взиманию налога по ставкам страны назначения.

При определении налоговой базы НДС в Казахстане для определения даты возникновения налоговых обязательств используется дата отгрузки либо дата выставления счета-фактуры (в зависимости от того, какая дата наступит первой). Дата получения платежа используется как дата возникновения налоговых обязательств только в случае постоянных (непрерывных) поставок товаров (работ, услуг)⁵⁷. К вычету НДС принимается в том налоговом периоде, в котором налогоплательщиком были получены товары (работы, услуги), либо, если платеж был осуществлен ранее получения товаров (работ, услуг), в периоде, когда был выставлен счет-фактура. Таким образом, в Казахстане используется симметричный метод начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств.

⁵³ http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=921AB673-D1BF-4CD0-A21B-EB9384FC7670&language=rus&doc_id=1026672&page=20

⁵⁴ 135 KZT = 1 USD на 1 июля 2005 г.

⁵⁵ 118 KZT = 1 USD на 1 июля 2006 г.

⁵⁶ 122 KZT = 1 USD на 1 июля 2007 г.

⁵⁷ См. главу 35 Налогового кодекса Республики Казахстан.

Список предоставляемых освобождений от уплаты НДС включает практически те же виды операций, что и в большинстве стран СНГ, и близок к стандартному перечню освобождений. Например, освобождаются от НДС услуги по управлению, содержанию и эксплуатации жилищного фонда, обороты по реализации жилых зданий и (или) аренда такого здания, финансовые услуги, услуги (работы) в сфере культуры, науки и образования, обороты по реализации работ и услуг, связанные с реализацией инфраструктурных проектов, и т.д. Отличительной чертой налогового законодательства Казахстана является освобождение от НДС услуг, оказываемых некоммерческими организациями.

Кыргызстан

Налог на добавленную стоимость в Кыргызстане был введен в 1992 г. со ставкой 28%, с 1993 г. ставка налога была снижена до 20%, которая действует и по сей день. С принятием Налогового кодекса в 1996 г. ставка 0% была установлена для стандартного перечня товаров (работ, услуг): экспорт товаров (за исключением вывоза золотого сплава и аффинированного золота⁵⁸), оказание услуг по международной перевозке пассажиров, груза и багажа (с 2000 г.), а также реализация товаров и услуг для официального и личного пользования сотрудников дипломатических представительств зарубежных стран, поставка товаров или услуг международной организации в соответствии с международными договорами.

С принятием Налогового кодекса в 1996 г.⁵⁹ базой налога на добавленную стоимость была установлена стоимость облагаемых поставок товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также стоимость облагаемого импорта в связи с переходом к принципу страны назначения при совершении внешнеторговых сделок. В этом же году из налоговой базы были исключены таможенные пошлины и акцизы, но после принятия Закона от 2 марта 2001 г. сумма акциза

⁵⁸ С принятием Закона от 27 ноября 1999 г. данная поставка освобождена от НДС.

⁵⁹ См. Комментарий к Налоговому кодексу Кыргызстана
<http://www.ard-cheschi.kg/nalogi/nalogi.phtml>

вновь была включена в налоговую базу при исчислении НДС. В том числе в базу НДС были включены суммы всех налогов и пошлин с конкретной транзакции.

В Кыргызстане НДС облагаются только юридические лица с годовым оборотом, превышающим уровень, устанавливаемый правительством в качестве регистрационного порога, и зарегистрировавшиеся в качестве налогоплательщиков НДС. В 2006 и 2007 гг. регистрационный порог для всех хозяйствующих субъектов составлял 2500000 сомов (\$65876⁶⁰), в том числе для сельскохозяйственных товаропроизводителей в части поставок сельскохозяйственной продукции собственного производства. Для хозяйствующих субъектов, занимающихся производством и реализацией муки, хлеба и хлебобулочных изделий регистрационный порог составлял 5000000⁶¹.

В соответствии со стандартной международной практикой обязанность лица зарегистрироваться в качестве плательщика НДС предусмотрена налоговым законодательством лишь в случае превышения величины общего оборота данного лица регистрационного порога.

Налоговый кодекс Кыргызстана содержит достаточно ограниченный перечень поставок, освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость, которые в большинстве своем повторяют стандартный набор освобождений от уплаты НДС, используемых в странах СНГ. В частности, от обложения НДС освобождается реализация сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки сельскохозяйственными производителями. Кроме того, освобождаются от налогообложения поставка товаров и/или услуг некоммерческими организациями учреждениям здравоохранения, образования, науки, культуры, а также в целях поддержки инвалидов, социального обеспечения, защиты детей; поставка жилых сооружений и земли; оказание финансовых услуг, включая услуги по страхованию и пенсионному обеспечению; оказание коммунальных и почтовых услуг; поставка, передача имущества, собственности государствен-

⁶⁰ 37,95 KYRS = 1 USD на 23 июля 2007 г.

⁶¹ <http://www.sti.gov.kg/nds-doc/1n.doc>

ных предприятий посредством приватизации; поставка лекарственных средств.

Существует также несколько освобождений от обложения НДС, связанных с импортом товаров. Это относится к гуманитарной помощи, импорту товаров, подлежащих реэкспорту в течение 12 месяцев, к транзитным товарам, товарам, которые были ранее экспортированы и теперь импортируются той же компанией, к импорту учебных пособий, детского питания, медикаментов, к технологическому оборудованию, ввозимому в качестве вклада в уставные капиталы (фонды) по перечню, утверждаемому правительством Кыргызской Республики в соответствии с товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Право на налог, подлежащий зачету, возникает с момента поставки или импорта приобретенных материальных ресурсов с обязательным предъявлением счета-фактуры. Обязанность по исходящему НДС определяется по методу начисления, с даты поставки. Датой поставки является день отгрузки товаров, выполнения работ или оказания услуг. Однако если счет-фактура по НДС выписана или же получена любая оплата до момента осуществления поставки, то датой налогового обязательства является дата выписки счета-фактуры по НДС или дата получения оплаты в зависимости от того, что имеет место ранее. При этом если сумма налога, подлежащего зачету, взимаемая с облагаемого субъекта, превышает за определенный налоговый период сумму налога за поставки, то переплата налога подлежит зачету в следующем налоговом периоде.

Латвия

Налог на добавленную стоимость Латвии по своей конструкции гораздо ближе к налоговым системам европейских стран⁶², чем стран СНГ. Так, в Латвии применяется добровольный принцип регистрации в качестве плательщика НДС, при этом существует отдельная система государственной регистрации плательщиков НДС. Дейст-

⁶² Здесь и далее см. Tax system in Latvia <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=103>

вуют метод начислений и принцип страны назначения во внешней торговле.

Базовая ставка НДС в Латвии составляет 18%. Кроме того, по нулевой ставке облагаются услуги, связанные с экспортом товаров и транзитными перевозками, а также услуги, оказываемые международным транспортом. В Латвии также применяется 5%-я ставка НДС в отношении поставок медикаментов, медицинских устройств и детских товаров по перечню, утвержденному Кабинетом министров, а также поставок книжной и картографической продукции, подписки на периодические печатные издания, услуг теле- и радиовещания, коммунальных услуг, древесного топлива и пр.

Основным отличием латвийского НДС от российского является то, что этот налог можно прибавить к цене товара или услуги только после того, как фирма или предприниматель регистрируется в реестре облагаемых НДС лиц Службы государственных доходов. Другими словами, в Латвии действует добровольная регистрация налогоплательщиков. Однако у предприятия возникает обязательство зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, когда суммарная стоимость совершенных за предыдущие 12 месяцев сделок достигла или превысила 10 тыс. лат. В Латвии действует метод начислений как при определении объема налоговых обязательств, так и при предоставлении налоговых вычетов. Если фирма или предприниматель, зарегистрированные в Службе государственных доходов, поставляют другому лицу товары или оказывают услуги, они обязаны выписывать налоговый счет-фактуру, который до недавнего времени являлся, как и в Кыргызстане, бланком строгой отчетности. При оказании услуг фирма может не выписывать товарную накладную – счет-фактуру. В этом случае в качестве налогового счета-фактуры можно использовать любой документ, в котором отражена вся необходимая информация о поставщике товара и указана сумма сделки с выделенным НДС.

В Латвии полностью освобождена от обложения НДС реализация стандартного набора товаров и услуг, среди которых услуги социального обеспечения и поддержки, услуги подготовки и переподготовки безработных, услуги объектов социального назначения (теат-

ры, дворцы культуры, библиотеки, концертные залы и т.п.), медицинские услуги, различные виды игорного бизнеса, финансовые операции и услуги страхования, научные исследования, финансируемые за счет бюджетных и общественных фондов, и пр.

Кроме того, от уплаты НДС освобождается импорт всех товаров и услуг, указанных в предыдущем абзаце, а также импорт товаров, не подлежащих обложению таможенными пошлинами в рамках соглашений ЕС.

Литва

Согласно действующему законодательству установлены стандартная ставка НДС в размере 18% и также два типа льготных ставок – 9 и 5%⁶³.

Ставка 9% применяется при оказании услуг, связанных со строительством, реконструкцией жилых помещений и оказанием некоторых иных услуг, связанных с объектами недвижимости. При этом данная ставка применяется, если услуги финансируются за счет средств государственного или муниципального бюджета.

Льготная налоговая ставка 5% применяется при реализации книг, газет и журналов, некоторых фармацевтических и медицинских препаратов, социальных услуг (оказываемых театрами, спортивными сооружениями, дворцами искусств и культуры и пр.), сдаче в аренду (внаем) жилых помещений и номеров в гостиницах, экологически чистым продуктам и некоторым другим.

Кроме того, применяется ставка 0% в отношении экспорта, поставок товаров и услуг на территории стран ЕС, международных перевозок.

В Литве действуют традиционные для стран ЕС освобождения по НДС. В частности, не подлежат обложению услуги в сфере финансов, банковской и страховой деятельности, продажа земельных участков и построек на них в случае владения более 2 лет, аренда объектов недвижимости и др.

⁶³ Здесь и далее см. Value Added Tax in Lithuania.
http://www.worldwide-tax.com/lithuania/lit_other.asp

В Литве существует регистрационный порог, обязывающий предпринимателя или организацию зарегистрироваться в качестве плательщика НДС по достижении выручки от реализации за 12 предыдущих месяцев в сумме 100 000 литов. В остальных случаях предусмотрена добровольная регистрация. Налоговый период по НДС в Литве составляет 1 календарный месяц, однако в случае, если годовой доход налогоплательщика не превышает 200 000 литов, налоговый период может быть по требованию последнего увеличен до 6 месяцев.

Как и в других странах Балтии, литовский НДС характеризуется определением момента налоговых обязательств по симметричному методу начислений, стандартным набором налоговых освобождений, взиманием НДС по принципу страны назначения при внешне-экономических операциях.

Молдова

Как и в большинстве стран СНГ, в Молдове НДС был введен в 1992 г. со ставкой 28% и льготными ставками для определенных продуктов питания. В 1993 г. основная ставка была снижена до 20%⁶⁴ и более не изменялась до настоящего момента. Кроме того, при обложении НДС используется большое количество льготных ставок.

Так, ставка 8% установлена для хлебобулочных изделий и молочных продуктов, поставляемых на территорию Молдовы, на лекарства, как предусмотренные в Государственном реестре медикаментов, так и разрешенные Министерством здравоохранения, импортируемые и/или реализуемые на территории республики, а также лекарства, изготовленные в аптеках по магистральным рецептам, содержащие одобренные ингредиенты (введена в 2006 г.), для фармацевтических и гигиенических продуктов, а также медицинские и хирургические инструменты и приборы с 2008 г., на товары, импортируемые и/или поставляемые на территорию республики, указан-

⁶⁴ Здесь и далее см. Налоговый кодекс Республики Молдова
<http://www.nalog.ru/html/MSMNO/Moldova//moldova.doc>

ные в определенных товарных позициях Товарной номенклатуры (например, сахар, произведенный из сахарной свеклы; до 2005 г. данная позиция облагалась по ставке 20%⁶⁵).

В то же время для природного газа, как импортируемого, так и поставляемого внутри страны, предусмотрена ставка НДС в 5%.

Кроме того, еще применяется нулевая ставка НДС в отношении экспорта и международных перевозок, а также для поставок электроэнергии, горячей воды, тепловой энергии, поставляемой населению; импорта и/или поставок на территорию страны товаров, услуг, предназначенных для официального пользования дипломатическими представительствами; работ по строительству жилых домов, осуществляемых на основе ипотечных соглашений; услуг, оказываемых предприятиями легкой промышленности на территории республики в рамках контрактов по переработке в таможенном режиме переработки на таможенной территории (введена в 2006 г.⁶⁶); услуг, оказываемых организациями научного и инновационного секторов экономики, которые имеют полное освобождение от налога на доходы корпораций, товаров, поставляемых в магазины duty-free.

В свою очередь, в базу обложения НДС входят стоимость поставок товаров, услуг субъектами налогообложения, являющимися результатом их предпринимательской деятельности в республике, а также импорт, за исключением импортируемых физическими лицами товаров для личного пользования или потребления, стоимость которых не превышает определенный лимит.

Согласно ст. 112 НК РМ субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, за исключением органов публичной власти, публичных учреждений, публичных и частных медико-санитарных учреждений и обладателей предпринимательского патента, обязан зарегистрироваться как плательщик НДС, если он в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев осуществлял поставки товаров, услуг на сумму, превышающую 300000 леев

⁶⁵ http://www.pwc.com/md/eng/ins-sol/publ/pwc_taxnewsletter_eng_2005.pdf

⁶⁶ http://www.pwc.com/MD/eng/ins-sol/publ/BGuide/pwc_bguide2006.pdf

(\$23678⁶⁷), за исключением поставок, освобожденных от НДС. То же самое относится и к импорту услуг. Регистрационный порог в 300000 леев был введен с 2007 г.⁶⁸ В 2005 г. регистрационный порог составлял 200000 леев (\$15900)⁶⁹. Такой же порог был и в 2006 г. (\$15050)⁷⁰.

Субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, вправе зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если он в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев осуществлял облагаемые поставки товаров, услуг (за исключением импортируемых) на сумму, превышающую 100000 леев (\$7893), при условии, что оплата за эти поставки осуществляется покупателями в форме расчетов по перечислению на банковские счета субъекта предпринимательской деятельности, открытые в финансовых учреждениях, имеющих налоговые отношения с бюджетной системой Республики Молдова. Данное положение было введено с 2007 г.⁷¹

Особый режим регистрации предусмотрен для субъектов, осуществляющих капитальные инвестиции (затраты), за исключением инвестиций жилого назначения и инвестиций в транспортные средства, который вводится с 2008 г. Субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, вправе зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если сумма НДС, уплаченная им за товарно-материальные ценности, услуги, связанные с капитальными инвестициями (затратами), осуществленными начиная с 1 января 2008 г. в населенных пунктах республики, кроме муниципиев⁷² Кишинэу и

⁶⁷ 12,6767 MDL = 1 USD на 1 марта 2007 г. (курс MDL к USD колебался от 12 или 13 леев за 1 доллар с 2005 по 2007 г.).

⁶⁸

http://www.pwc.com/MD/eng/ins-sol/publ/TaxLegalAlert2007/TaxLegalAlert23_eng.pdf

⁶⁹ http://www.pwc.com/MD/eng/ins-sol/publ/BGuide/pwc_bguide2005.pdf

⁷⁰ http://www.pwc.com/MD/eng/ins-sol/publ/BGuide/pwc_bguide2006.pdf

⁷¹ http://www.pwc.com/MD/eng/ins-sol/publ/BGuide/pwc_bguide2007.pdf

⁷² Муниципий (молд. *municipiu*) – административно-территориальная единица Молдавии, город с особым статусом. В соответствии с Законом об административно-территориальном устройстве Республики Молдова от 27 декабря 2001 г. под муниципием понимается населенный пункт городского типа, играющий особую роль в экономической, социально-культурной, научной, политической и административной жизни страны и имеющий важные промышленные и торговые структуры,

Бэлць, за исключением инвестиций жилого назначения и инвестиций в транспортные средства, составляет:

для городов и муниципия Комрат – от 100000 леев;

для сел (коммун) – от 1 лея.

По количеству освобождений от уплаты НДС Молдова является одним из лидеров среди стран СНГ. Помимо традиционно освобождаемых от НДС финансовых, страховых, почтовых, коммунальных услуг и некоторых других, в Молдове освобождаются также товары для детей, медицинские услуги и лекарства (включая лекарственное сырье), товары и услуги учреждений образования, книжная продукция и периодические издания, социально-культурные объекты, целевое жилищное строительство, если доля бюджетных средств в его финансировании превышает 40%, обороты, связанные с землей и жилыми помещениями, патентно-лицензионные операции, отдельные виды сельскохозяйственной продукции (семена, материал для многолетних насаждений и т.д.), электрическая энергия, импортируемая и поставляемая распределительным сетям или импортируемая распределительными сетями, услуги городского общественного транспорта, услуги по перевозке пассажиров в пригородном и междугородном сообщении автомобильным, железнодорожным и речным транспортом, импорт/поставка основных средств в качестве взноса в уставный капитал, легковые автомобили и прочие моторные транспортные средства, услуги, импортируемые научными и инновационными организациями, сырье, материалы, комплектующие изделия и принадлежности, импортируемые для производства продукции организациями и предприятиями обществ слепых, обществ глухих и обществ инвалидов, и др.

Налоговая база по НДС в Молдове определяется с использованием метода начислений в классическом виде, когда момент осуществления поставки возникает на дату отгрузки товара, платежа за товар или выписки счета-фактуры. Право на вычет НДС также предоставляется в момент поставки (отгрузки) товара или его оплаты при предъявлении счета-фактуры.

учреждения образования, здравоохранения и культуры. Статусом муниципия в Молдавии обладают: Кишинев, Бельцы, Бендеры, Комрат, Тирасполь.

Таджикистан

Налог на добавленную стоимость был введен в Таджикистане с 1992 г. по ставке 28%⁷³. С 1993 г. ставка налога была снижена до 20%, однако с 1994 до 1997 г. сверх 20% применялась дополнительная «специальная» ставка в 3%, которая взималась аналогично российскому специальному налогу на поддержку отраслей народного хозяйства и статус которой можно охарактеризовать как временный специальный сбор, направленный на увеличение бюджетных доходов. В настоящее время действует ставка НДС в 20%, при этом таджикский Налоговый кодекс не предусматривает льготных ставок.

Ставка 0% применяется к следующим операциям:

экспорт товаров, кроме хлопка-сырца, хлопка-волокна и алюминия первичного, драгоценных металлов и драгоценных камней (положение относительно экспорта драгоценных металлов и камней добавлено в 2006 г.⁷⁴), а также ювелирных изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней;

поставки золота, серебра, платины, палладия (родия, иридия, рутения, осмия) Национальному банку Таджикистана, а также поставки золота, серебра, платины, палладия (родия, иридия, рутения, осмия), природных (обработанных и необработанных) алмазов, сапфиров, изумрудов, рубинов, александритов, жемчуга, шпинели Министерству финансов Республики Таджикистан для Государственного хранилища ценностей. Исключена в 2006 г.⁷⁵

С момента принятия в 1998 г. и вступления в действие с 1999 г. Налогового кодекса налогоплательщикам было предоставлено право принятия к вычету налога, уплаченного при приобретении материальных ресурсов. До этого момента в Таджикистане действовал налог с оборота без возможности принятия к вычету налога, уплаченного при приобретении материальных ресурсов, в случае если сумма уплаченного налога не превышала объем начисленного налога. Име-

⁷³ Здесь и далее см. Налоговый кодекс Республики Таджикистан.

⁷⁴ <http://www.ikn.tj/TaxLaw/EditKodeks/zabonRus/zakon/181.aspx>

⁷⁵ Там же.

лась лишь возможность возмещения из бюджета суммы превышения налогового кредита над величиной начисленного налога⁷⁶.

В связи с принятием Налогового кодекса был осуществлен переход на принцип страны происхождения во взимании НДС при торговле со странами СНГ. При этом применительно к остальным странам действовал принцип страны назначения, согласно которому экспорт облагается по ставке 0%, однако «входной» налог не кредитовался.

В Таджикистане действует принцип добровольной регистрации в качестве плательщиков НДС лиц, оборот которых не превышает установленное кодексом пороговое значение. Например, в 1999 г. был введен регистрационный порог величиной около 30 тыс. долл. США в год, в 2002 г. величина регистрационного порога была снижена до 12 000 необлагаемых минимумом дохода за 12 месяцев – около 12 тыс. долл. США. В 2006 г. порог был вновь увеличен на основании Закона Республики Таджикистан от 26 декабря 2005 г. № 114⁷⁷ и равняться 200000 сомони (\$58140⁷⁸).

В соответствии с п. 5 ст. 184 Налогового кодекса для предприятий оптовой и розничной торговли, заготовительных предприятий, являющихся плательщиками НДС, применяется правило, согласно которому в случае приобретения ими товаров у лиц, не являющихся налогоплательщиками, и последующей поставки этими налогоплательщиками таких товаров в налогооблагаемую базу включается положительная разница между стоимостью поставки таких товаров без учета НДС и стоимостью их приобретения. При отрицательной разнице стоимость налогооблагаемой операции для целей исчисления НДС принимается равной нулю, следовательно, с такой операции налог не взимается. Таким образом, в Таджикистане сохранились положения, содержащиеся ранее в российском налоговом законодательстве, согласно которым по торговым операциям базой НДС является величина торговой наценки.

⁷⁶ Из приложения 1 к Reforming tax systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union, Vahram Stepanyan, 2003, IMF.

⁷⁷ <http://www.ikn.tj/TaxLaw/EditKodeks/zabonRus/zakon/181.aspx>

⁷⁸ TJS 3,44 = 1 USD на 01.08.2007.

База НДС в Таджикистане определяется по методу начислений, то есть налогооблагаемая операция имеет место при выставлении налогового счета-фактуры по НДС в отношении данной операции. Если налоговый счет-фактура по НДС не выставляется в течение пяти дней, то моментом возникновения обязательства считается момент приемки, продажи или передачи товаров, выполнения работ или оказания услуг или в случае поставки товаров, предусматривающей перевозку товаров – момент отгрузки. В случае предоплаты моментом возникновения обязательства считается момент платежа. Симметричным образом определяется право на вычет уплаченного или подлежащего уплате НДС. Следует отметить, что налоговый счет-фактура в Таджикистане – это документ строгой отчетности.

С момента введения НДС количество льгот при уплате налога было небольшим. Начиная с 1993 г. от уплаты НДС были освобождены государственные предприятия и колхозы. В 1995 г. освобождения по НДС распространились на все сельское хозяйство. В настоящий момент НДС не облагаются стандартные для стран СНГ виды операций: продажа, передача или аренда недвижимости (включая предоставление помещений для проживания за плату); оказание финансовых услуг; поставка или импорт национальной или иностранной валюты (кроме нумизматических целей), а также ценных бумаг; оказание религиозной организацией религиозных и ритуальных услуг; оказание медицинских услуг; оказание образовательных услуг; поставка газет, журналов, художественной литературы, детской литературы, научно-технических книг и учебников; санаторно-курортные услуги по перечню, утверждаемому правительством; поставка товаров, выполнение работ и оказание услуг обществу инвалидов, ввоз высокотехнологичного и иного производственного оборудования; поставка, за исключением экспорта, хлопко-сырца освобождается от НДС (экспорт хлопко-сырца облагается НДС); импорт производственно-технологического оборудования и комплектующих изделий к нему для формирования или пополнения уставного фонда предприятия или технического перевооружения действующего производства; импорт по перечню, определяемому правительством республики в соответствии с товарной номенклату-

рой внешнеэкономической деятельности, сельскохозяйственной техники и запасных частей к ней, а также медикаментов.

Туркменистан

В 1993 г. был принят Закон Республики Туркменистан от 8 октября 1993 г. «О налоге на добавленную стоимость»⁷⁹. Согласно этому Закону налогом облагались обороты по реализации на территории Туркменистана товаров (работ, услуг), включая экспортно-импортные операции.

В 2005 г. был принят Налоговый кодекс, внесший существенные изменения в ранее действовавшее законодательство по налогу на добавленную стоимость.

Так, в качестве объекта налогообложения выступают следующие операции, совершаемые налогоплательщиками на территории Туркменистана (ст. 96 Налогового кодекса Туркменистана⁸⁰, далее – НКТ):

реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг;
выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд (за исключением выполнения работ, связанных только с монтажом и (или) установкой приобретаемого или производимого оборудования);

получение возмещения за причиненный ущерб при краже или порче товаров от виновных лиц, а также страхового возмещения;

использование товаров, выполнение работ, оказание услуг для собственного потребления, если соответствующие затраты не включаются в вычеты (в том числе через амортизационные отчисления), принимаемые для исчисления налога на прибыль.

Отдельно заметим, что непосредственно ввоз товаров на территорию страны не выделен как операция, подлежащая налогообложению.

⁷⁹ <http://www.tax.gov.tm>

⁸⁰ <http://www.tax.gov.tm/ru/nalog/laws/taxcoderu.html>

Согласно действующему туркменскому законодательству плательщиками НДС являются юридические лица и физические лица – индивидуальные предприниматели, за исключением:

Центрального банка Туркменистана;

лиц, являющихся подрядчиками и субподрядчиками в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах»;

юридических лиц частной формы собственности (кроме лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах»);

индивидуальных предпринимателей по деятельности, на которую распространяется упрощенная система налогообложения.

При этом НКТ не предусматривает добровольного характера регистрации лиц в качестве плательщиков НДС.

В настоящее время в НКТ предусмотрены две ставки НДС: базовая ставка в размере 15% и нулевая ставка, применяемая к следующим операциям: экспорт товаров (за исключением природного (путного) газа, нефти и продуктов их переработки), оказание услуг по осуществлению международных перевозок; реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли; реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами международных организаций; поставки товаров (работ, услуг) для лиц, являющихся подрядчиками и субподрядчиками в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах»; реализация сельскохозяйственной продукции собственного производства.

В Туркменистане при определении момента осуществления налогооблагаемой операции применяется метод начислений, т.е. она считается совершенной в том отчетном (налоговом) периоде, когда товары отгружены (переданы), работы выполнены и сданы заказчику (в том числе поэтапно) и услуги завершены.

При уплате НДС также предусмотрен несколько расширенный по сравнению со стандартным для стран СНГ набор освобождений от обложения НДС: услуги городского пассажирского транспорта (кроме такси); страхование и перестрахование; плата за обучение;

научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет средств бюджета; реализация лекарственных средств, медикаментов, средств дезинфекции, изделий медицинского назначения, медицинской техники, протезно-ортопедических изделий и специальных транспортных средств для инвалидов; услуги здравоохранения, образования и жилищно-коммунального обслуживания; реализация продуктов переработки хлопка-сырца; реализация продукции сельскохозяйственных предприятий и предприятий инвалидов и т.п.

Реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг, предназначенных для личного пользования дипломатическим или административно-техническим персоналом дипломатических и приравненных к ним представительств, международных организаций, включая проживающих вместе с ними членов их семей, осуществляются с НДС.

Узбекистан

В Узбекистане одним из наиболее важных результатов налоговой реформы периода 1992–1994 гг. явилось введение налога на добавленную стоимость вместо ранее действовавшего налога с оборота и налога с продаж. В 1992 г. ставка НДС была установлена на уровне 30% и в последующие несколько лет постепенно снижалась. Так, в 1993 г. произошло снижение до 25%, в 1994 г. – до 20%, в 1995 г. – до 18%, а через год – до 17%. В 1997 г. ставка налога была вновь повышена до 18% и одновременно введена пониженная ставка 10% для продуктов питания. С принятием в 1998 г. Налогового кодекса стандартная (общая) ставка налога была повышена до 20%. В 1999 г. льготная ставка была повышена до 15%⁸¹. В настоящее время базовая ставка налога действует в размере тех же 20%, при этом для социально значимых продовольственных товаров НДС может уплачиваться по пониженным ставкам, индивидуально устанавливаемым Кабинетом министров республики.

⁸¹ Из приложения 1 к *Reforming tax systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, Vahram Stepanyan, 2003, IMF.

Нулевая ставка применяется к экспорту, а также к минеральным удобрениям и горюче-смазочным материалам, поставляемым сельскохозяйственным предприятиям на производственные сельскохозяйственные нужды; к товарам (работам, услугам), реализуемым для официального пользования иностранным дипломатическим и приравненным к ним представительствам, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними; работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим «переработка на таможенной территории»; транзитные перевозки; коммунальные услуги, оказываемые населению по водоснабжению, теплоснабжению и газоснабжению.

Объектом обложения налогом на добавленную стоимость является оборот по реализации и импорт товаров (работ, услуг). Облагаемым является оборот по реализации товаров (работ, услуг), за исключением освобожденных от НДС и используемых для собственных производственных нужд.

Налогоплательщиками признаются только юридические лица, ведущие предпринимательскую деятельность, при этом отсутствует возможность добровольной регистрации в качестве налогоплательщика.

НДС взимается по ставкам страны назначения товаров, во взаимоотношениях со странами СНГ переход на принцип страны назначения происходит в зависимости от подписания двусторонних соглашений о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле.

В Узбекистане применяют метод начислений как для входящего, так и для исходящего НДС. Для определения суммы входящего и исходящего НДС используются счета-фактуры.

Список операций, освобождаемых от уплаты НДС, сопоставим с аналогичными перечнями освобождений по НДС в других стран СНГ (банковские и страховые услуги, услуги общественного городского и пригородного транспорта, за исключением такси, услуги в сфере образования, медицины и жилищно-коммунального хозяйства и т.п.).

Украина

На Украине налог на добавленную стоимость был введен в 1992 г. со ставкой 22%, а для товаров и услуг, цены на которые регулировались государством, применялась ставка 28%. В 1995 г. ставка налога была снижена до 20%, которая действует до сих пор. Также применяется ставка 0% в отношении стандартного перечня операций, в большинстве своем не попадающих под определение внутреннего потребления. В данном случае следует отметить, что по ставке 0% облагались также определенная продукция сельскохозяйственных товаропроизводителей (в частности, поставки молока и мяса живым весом) и реализация товаров предприятиями и общественными организациями инвалидов.

С 1994 г. помимо обложения НДС оборота по реализации товаров, работ и услуг, налогом начал облагаться импорт из стран, не входящих в СНГ, т.е. применительно к этим странам был введен принцип страны назначения при обложении НДС.

В настоящее время нормативно-правовое регулирование взимания налога на добавленную стоимость на Украине производится по схеме, близкой к используемой в большинстве стран, взимающих данный налог⁸². В последние годы перечень объектов налогообложения был дополнен следующими операциями:

поставка транспортных услуг по перевозке пассажиров, грузобагажа (товаробагажа) и груза за пределами государственной границы Украины (введена в 2005 г.⁸³);

рекламные услуги, предоставляемые нерезиденту на таможенной территории Украины (введена в 2006 г.⁸⁴);

⁸² Здесь и далее см. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость»

http://www.nalog.ru/html/MSMNO//ukraina_nds.doc

⁸³ Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законы Украины» (от 7 июля 2005 г. № 2771-IV)

http://www.dinai.com/open_review.php?id=2404

⁸⁴ Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 23 февраля 2006 г. № 3405/7/16-1517 «Об определении объекта обложения НДС при предоставлении рекламных услуг нерезиденту»

http://www.nalog.od.ua/a.php?article_id=2956&rid=2

имущественный взнос при передаче его в совместную деятельность у каждого участника независимо от того, ведется отдельный баланс такой деятельности или нет (введена в 2006 г.⁸⁵);

операции по выполнению проектных и проектно-изыскательских работ для нерезидента (введена в 2007 г.⁸⁶).

Регистрация является обязанностью для всех юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, если стоимость их операций за предшествующие 12 месяцев превышает регистрационный порог. В 2005 г. Закон также предусматривал, что помимо превышения регистрационного порога условием для обязательной регистрации является поставка товаров (услуг) на таможенной территории Украины с использованием глобальной или локальных компьютерных сетей, при этом лицо-нерезидент может осуществлять такую деятельность только через свое постоянное представительство, зарегистрированное на территории Украины.

Регистрационный порог в 2005–2007 гг. составлял 300000 гривен (\$59405)⁸⁷.

Иностранные юридические лица, осуществляющие производственную деятельность и другие бизнес-операции, обязаны независимо от объемно-стоимостных показателей деятельности регистрироваться для целей НДС⁸⁸.

Законом предусмотрена добровольная регистрация как для юридических, так и для физических лиц, чей оборот не превышает регистрационный порог. В 2005 г. был обозначен круг лиц, которым запрещено в добровольном порядке быть плательщиками НДС. Среди них:

⁸⁵ Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 28 февраля 2006 г. № 3125/10/31-106 «О налоге на добавленную стоимость» http://www.nalog.od.ua/a.php?article_id=3001&rid=2

⁸⁶ Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 1 февраля 2007 г. № 947/6/16-1515 «О порядке обложения нагом на добавленную стоимость операций по выполнению проектных и проектно-изыскательских работ для нерезидента» http://www.nalog.od.ua/a.php?article_id=4554&rid=2

⁸⁷ 505 UAH = 100 USD на 02.07.2007 (такой же курс был в 2005 и 2006 гг.).

⁸⁸ http://www.kpmg.kiev.ua/dbfetch/52616e646f6d4956fcd76843a04957b27724d973680960f5/investment_in_ukraine_2007_a5.pdf

физические лица – плательщики единого налога;

физические лица – плательщики фиксированного налога⁸⁹.

Дата возникновения налоговых обязательств по НДС определяется как день поступления платы за облагаемую поставку товаров, работ или услуг или день отгрузки (оказания, выполнения) товаров (услуг, работ) – в зависимости от того, что имело место ранее. При этом законодательством предусматривается также иной порядок определения даты возникновения налоговых обязательств по НДС при совершении специальных видов сделок (поставка через торговый автомат, продажа с использованием кредитных или дебетовых карт, дорожных, коммерческих, персональных либо других чеков, лизинг, импорт и т.д.).

Право на налоговый вычет также предоставляется в момент, когда произошло одно из следующих событий: списание средств в оплату товаров (работ, услуг) либо получение счета-фактуры (в зависимости от того, какое из событий произошло раньше).

Интересно отметить, что при осуществлении капитальных вложений вычет сумм НДС, уплаченного при приобретении капитальных активов, производится в том налоговом периоде, в котором было осуществлено приобретение основных средств.

Законодательством предусмотрено использование счета-фактуры (налоговой накладной), однако факт выставления (получения) счета-фактуры не является основанием для начисления налога, но может являться основанием для получения права на налоговый вычет (налоговый кредит).

Действующее количество освобождений от уплаты НДС на Украине превышает перечень операций, освобождаемых от НДС в России и во многих других странах СНГ. Рост предоставляемых в течение 1990-х годов освобождений от уплаты налога не был впоследствии компенсирован сокращением этого перечня. Помимо стандартного набора операций, освобождаемых от НДС (банковские опера-

⁸⁹ Закон Украины от 25 марта 2005 г. 2505-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины»

<http://www.eratech.com.ua/index/8/view/13/>

ции, транспортные услуги, медицинские товары и услуги, услуги в сфере образования и т.п.), на Украине не облагается налогом реализация некоторых товаров (работ, услуг), которые обычно облагаются по нулевой ставке (реализация товаров дипломатическим представительством), а также прочие товары (продукты детского питания отечественного производства, печатные средства массовой информации, товары для инвалидов, путевки на санаторно-курортное лечение, некоторые услуги, оказываемые в сельской местности, и др.).

Эстония

НДС в Эстонии был введен в 1994 г. Объектом обложения, как и в большинстве стран, взимающих НДС, является реализация товаров и услуг внутри страны, а также импорт. В настоящий момент в Эстонии базовая ставка НДС установлена на уровне 18%. При этом помимо основной ставки применяется также льготная ставка 5%. Необходимо отметить, что ставка 0% применяется к экспорту не только товаров, но и издательской продукции (учебники, газеты, журналы). Ставка в 5% применяется для остальных книг, лекарств, медицинского оборудования и т.д.⁹⁰

Регистрационный порог для признания физических лиц плательщиками НДС установлен на уровне 250000 ЕЕК (около 19230 долл. США). Законодательством предусматривается добровольная регистрация лиц в качестве налогоплательщиков.

В Эстонии действует метод начислений как при определении объема налоговых обязательств, так и при предоставлении налоговых вычетов. Если фирма или предприниматель, зарегистрированные в качестве плательщика НДС, поставляют другому лицу товары или оказывают услуги, они обязаны выписывать налоговый счет-фактуру.

Как и в странах ЕС, в Эстонии действует принцип страны назначения при взимании НДС во внешнеэкономических операциях.

⁹⁰ См. Value Added Tax Act

<http://www.legaltext.ee/et/andmebaas/tekst.asp?loc=text&dok=X70060&keel=en&pg=1&ptyyp=RT&tyyp=X&query=Value+added+tax>

В Эстонии существует стандартный для стран Балтии набор операций, не облагаемых НДС: услуги образования, почтовые услуги, банковские и страховые услуги, игровой бизнес, сдача жилья внаем, научные исследования и т.д.

Выводы

Проведенный анализ эволюции налогового законодательства в постсоветских странах показывает, что развитие налога на добавленную стоимость в странах СНГ и Балтии осуществлялось примерно по схожему сценарию, в некоторых случаях опережая Россию, а в некоторых – отставая от российских реформ. Можно выделить следующие страны СНГ, законодательство которых о налоге на добавленную стоимость с формальной точки зрения на протяжении долгого периода времени существенно отличалось от международной практики, – это Туркменистан, Узбекистан, Украина, Беларусь. Вместе с тем даже в них проводимые в последние годы реформы позволили приблизить налоговое законодательство к общепринятым стандартам.

Несмотря на отсутствие серьезных противоречий между конструкциями налога на добавленную стоимость в России и в странах СНГ и Балтии, можно выделить как общие черты, так и различия между российским законодательством и законодательством стран СНГ. Проведение сравнений между Российской Федерацией и странами СНГ возможно по нескольким позициям. Наиболее важными из них представляются определение налогоплательщика, количество налоговых ставок, принципы определения момента возникновения налоговых обязательств, налоговые освобождения.

Большинство стран СНГ и Балтии используют принцип добровольной регистрации лиц, экономические показатели деятельности которых (выручка от реализации товаров, работ или услуг) ниже установленного регистрационного порога. Добровольная регистрация не применяется лишь в Армении, Беларуси, Туркменистане и Узбекистане. В некоторых странах плательщиками НДС могут являться лишь юридические лица, однако все страны применяют тот или иной способ освобождения от обязанностей налогоплательщика ма-

лых предпринимателей. При этом во многих странах принцип добровольной регистрации подменяется принципом использования специальных режимов для малого бизнеса, не предусматривающих уплаты налога на добавленную стоимость. Такая возможность предусмотрена, в частности, налоговым законодательством России, Армении, Кыргызстана и других стран. В некоторых странах (прежде всего в странах Балтии, в Казахстане) существует отдельная система регистрации плательщиков НДС.

По-видимому, отказ от перехода к принципу добровольной регистрации плательщиков НДС в ряде стран СНГ вызван опасениями массового уклонения от регистрации налогоплательщиков, а в таких странах, как Туркменистан, Узбекистан, – особенностями находящихся у власти политических режимов, не ориентированных на проведение рыночных реформ, в том числе на приведение налогового законодательства в соответствие с международными стандартами.

Разные страны СНГ используют различное количество налоговых ставок. Группа стран, куда входят Россия, страны Балтии, Узбекистан, Молдова, Беларусь, применяет наряду с основной льготную налоговую ставку, которая применяется к социально значимым товарам (продукты питания, товары для детей, в ряде случаев – медикаменты, печатная продукция и т.д.). Прочие страны СНГ взимают НДС по унифицированной ставке, используя в дополнение лишь нулевую ставку для экспортных и некоторых других операций.

По нашему мнению, использование льготных ставок в странах СНГ и Балтии может быть вызвано различными причинами. Так, некоторые страны СНГ (Кыргызстан, Грузия, Армения, Украина), по всей видимости, осуществили переход на единую налоговую ставку в рамках реализации совместных программ с международными финансовыми организациями. В некоторых странах, настроенных на проведение радикальных экономических реформ (например, в Казахстане), реформирование НДС было осуществлено в рамках общей фискальной реформы.

В то же время сохранение льготных ставок в странах Балтии могло быть обусловлено большим влиянием на них со стороны Европейского союза, страны которого, как правило, практикуют исполь-

зование одной или нескольких льготных ставок налога на добавленную стоимость. В некоторых странах (Россия и Молдова) задержка с переходом на унифицированную ставку, по всей видимости, была вызвана политической целесообразностью. В России отказ от перехода на единую ставку был обусловлен спецификой принятия решений в рамках налоговой реформы и был отложен в составе «пакетного» решения в ходе политического процесса. Несовершенство налогового законодательства в Беларуси, Туркменистане и Узбекистане, включая множественность ставок НДС, во многом вызвано спецификой находящегося у власти политического руководства, не способствующего проведению экономических реформ.

В настоящее время все страны СНГ и Балтии используют метод начислений при определении как момента возникновения налоговых обязательств по НДС, так и права на налоговый кредит (налоговый вычет) в отношении сумм уплаченного поставщикам налога. В разных странах особенности использования метода начисления отличаются друг от друга, однако в целом налоговые обязательства возникают в момент отгрузки товара (оказания услуги) либо его оплаты (в зависимости от того, какое из событий произошло ранее). В некоторых случаях одним из оснований для возникновения налоговых обязательств является также факт выставления налогового счета-фактуры (налоговой накладной). Симметричным образом определяется и момент возникновения права на налоговый вычет.

Многие страны, пытаясь создать препятствия незаконному применению налоговых вычетов, принимали особые меры, среди которых следует особо отметить использование налоговых счетов-фактур (налоговых накладных) как бланков строгой отчетности в Латвии, Беларуси и Кыргызстане. Однако этот метод не приносит желаемых результатов, поэтому Латвия уже отказалась от его использования. Предложения о введении различных экзотических мер, направленных на сокращение масштабов уклонения от налогообложения, постоянно выдвигаются и в России. К ним относятся предложения о введении специальных банковских НДС-счетов, предназначенных для уплаты и возмещения сумм налога на добавленную стоимость в расчетах между налогоплательщиками, о введении раз-

решительного порядка регистрации лиц в качестве плательщиков НДС, о создании единой государственной информационно-аналитической системы, позволяющей в целях налогового контроля проводить мониторинг и сопоставление платежей сумм НДС, осуществленных налогоплательщиками в пользу иных налогоплательщиков. Между тем опыт других стран показывает, что причины проблем с уклонением от налогообложения, решить которые пытаются с помощью особых мер, лежат в иных областях.

Из стран СНГ и Балтии, применявших до 1 января 2006 г. кассовый метод определения момента возникновения налоговых обязательств по НДС, можно назвать лишь Россию и Туркменистан. При этом недостаточность информации по туркменскому налоговому законодательству не позволяет сделать вывод о причинах отказа от перехода на метод начислений при взимании НДС. Отказ России от применения в течение долгого периода времени метода начислений при взимании НДС, по нашему мнению, был обусловлен в первую очередь опасениями массового уклонения от налогообложения путем завышения суммы налоговых вычетов с помощью фальсификации документов об отгрузке товаров или фальсификации налоговых счетов-фактур. Данные об исполнении российского федерального бюджета за истекший к моменту написания данной работы период свидетельствуют о том, что, несмотря на некоторое снижение бюджетных доходов от НДС в 2006 г. по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года, это было вызвано иными причинами и изменениями налогового законодательства и не было напрямую связано с применением метода начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств по НДС.

Избыточность перечня товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость, в разной степени характерна для всех стран СНГ и Балтии. Это может быть обусловлено тем обстоятельством, что в отличие от большинства иных налогов применительно к налогу на добавленную стоимость можно назвать ряд стандартных налоговых освобождений, которые используются всеми развитыми странами, взимающими этот налог. В частности, к таким освобождениям можно отнести

как операции, налогообложение которых технически затруднено (финансовые, банковские, страховые услуги), так и ряд прочих товаров и услуг (медицинские и образовательные услуги, реализация земельных участков, услуги в области азартных игр).

В связи с наличием таких освобождений расширение этого перечня представляется привлекательным с политической точки зрения. Эта особенность НДС многократно усиливается тем обстоятельством, что в первые годы переходного периода освобождения от уплаты НДС и льготы по иным налогам служили некоторой компенсацией резкого снижения государственных расходов.

По мере продвижения налоговой реформы количество налоговых освобождений сокращалось. В некоторых странах, как, например, в России, сокращение налоговых освобождений произошло с принятием Налогового кодекса. Вместе с тем, как нам представляется, избыточность налоговых освобождений в странах СНГ не будет устранена в ближайшее время.

2. Исследование российской практики взимания акцизов за период 2000–2007 гг.

2.1. Анализ итогов реформирования акцизов в Российской Федерации

При осуществлении налоговой реформы, проводимой в России с 2000 г., значительные изменения были внесены в действовавший порядок взимания акцизов. С 1 января 2001 г. вступление в действие главы 22 НК РФ привело не только к росту акцизных ставок, но и к существенным изменениям в порядке исчисления и уплаты этого налога. Наряду с периодически осуществляемым пересмотром ставок по большинству акцизных товаров (преимущественно в сторону повышения) был также изменен круг налогооблагаемых товаров за счет включения в него денатурированной спиртосодержащей продукции, спирта-сырца, моторного масла, дизельного топлива и исключения из его состава ювелирных изделий и минерального сырья (нефти, природного газа и стабильного газового конденсата). В последние годы (2005–2007 гг.) были внесены существенные изменения в налоговое законодательство, касающиеся порядка акцизного налогообложения, которые приблизили его к правилам, действующим в Европейском союзе. В качестве важных событий налоговой реформы в 2000–2007 гг. в отношении различных подакцизных товарных групп можно выделить следующие.

а) Акцизы на нефтепродукты

– С 2001 г. стали применяться повышенные примерно в 3 раза ставки акциза на бензин, а также введены акцизы на дизельное топливо и моторные масла в рамках компенсации отмены налога на реализацию горюче-смазочных материалов и снижения ставки налога на пользователей автомобильных дорог, взимаемого с оборота предприятий.

– С 2003 г. установлен новый порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты, в соответствии с которым этот налог исчисляется при получении (оприходовании) нефтепродуктов налогоплательщиками. То есть обязанность по уплате акцизов возложена так-

же на организации и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих оптовую, оптово-розничную или розничную реализацию нефтепродуктов, получивших свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Ключевой идеей установления нового порядка исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты было достижение равномерного распределения поступления доходов от акцизов на нефтепродукты по территории страны пропорционально объемам потребления нефтепродуктов. Это предполагалось обеспечить путем распределения 50% поступлений от акцизов между регионами по специальным нормативам, зависящим от протяженности автомобильных дорог и количества зарегистрированного в них автотранспорта.

– С 2007 г. состоялся возврат к налоговому режиму, действовавшему до 2003 г., когда плательщиками налогов являлись лица, осуществляющие производство и реализацию нефтепродуктов. При этом уплата акцизов на основании свидетельства о совершении операций с нефтепродуктами была сохранена только в отношении прямогонного бензина. Причин возврата к прежней системе было несколько. Во-первых, действующая система уплаты акцизов породила массу схем ухода от уплаты акциза, чему способствовало увеличение числа плательщиков до 13 тыс. с нескольких десятков НПЗ. При уплате по оптово-розничной цепочке этот налог зачастую терялся и оказывался неуплаченным ни покупателем, ни поставщиком. Кроме того, обострилась еще одна проблема: вертикально-интегрированные компании самостоятельно выбирали регионы, в которых наиболее выгодно было регистрировать свои подразделения и платить акциз. Как правило, выбор региона был обусловлен возможностью получения у местных властей налоговых льгот. Таким образом, действовавший с 2003 г. порядок начисления и уплаты акцизов на нефтепродукты не только не обеспечил равномерное распределение налогов, но и не способствовал увеличению поступлений в бюджетную систему страны.

б) Акцизы на алкогольную продукцию

– Была разработана и установлена с 1 июня 2001 г. система обязательной маркировки алкогольной продукции, подтверждающая

легальность ее производства. Как результат, вся алкогольная продукция, реализуемая с акцизных складов организаций, за исключением пива и алкогольной продукции, ввозимой на территорию Российской Федерации, подлежит маркировке региональными специальными марками. Марки передаются налогоплательщикам в Управлениях налоговой службы по субъектам РФ только после внесения ими авансовых платежей по акцизам на алкогольную продукцию.

– В 2001 г. была разделена уплата акцизов между ее производителями и организациями, занимающимися ее оптовой реализацией, при одновременном введении режима акцизных складов. В результате нововведения половину ставки должны платить производители алкоголя при передаче своей продукции на акцизные склады оптовиков, а половину – уже сами оптовики при реализации со своих акцизных складов. В 2003 г. законодатель несколько изменил правила, и с 1 января 2004 г. производители вина должны были платить лишь 35% ставки, а оптовики – 65%. По иным алкогольным напиткам соотношение было изменено еще более существенно: доля производителей устанавливалась в размере 20%, а оптовиков – 80%. С 2006 г. было решено отказаться от этой системы, и в настоящее время всю сумму акцизов уплачивают в бюджет производители алкогольной продукции независимо от того, кому эта продукция будет реализована. Отменен режим налогового склада в отношении алкогольной продукции, а акцизные склады оптовых организаций исключены из числа налогоплательщиков акцизов.

в) Акцизы на минеральное сырье

– Минеральное сырье после 1 января 2004 г. было полностью выведено из списка объектов налогообложения. Сначала с 1 января 2002 г. были отменены акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат в связи с введением налога на добычу полезных ископаемых, объектом налогообложения которого они стали. А с 2004 г. был упразднен акциз на природный газ, за исключением газа, добытого до 1 января 2004 г. Последнее событие существенным образом сказалось на сокращении совокупных объемов поступлений налого-

вых доходов от акцизов, администрируемых ФНС России, в которых доля акцизов от природного газа составляла в 2003 г. около 45%.

г) Акцизы на табачные изделия

– С 2003 г. введена комбинированная система взимания акцизов, сочетающая в себе адвалорную и специфическую составляющие, на сигареты с фильтром и без фильтра, а также на папиросы. Система комбинированных ставок применительно к акцизам на табачные изделия используется и в настоящее время. Однако с 2007 г. изменена система исчисления адвалорной ставки, которая в настоящее время рассчитывается в процентах от расчетной стоимости. При этом последняя исчисляется исходя из максимальной розничной цены, устанавливаемой производителями табачных изделий, что соответствует практике акцизного налогообложения табачных изделий во многих развитых странах, а не из отпускной цены, как было ранее. Данный переход был обусловлен необходимостью противодействия уклонению от налога с помощью трансфертных цен в рамках контроля над розничной торговлей табачными изделиями. Производство и импорт сигарет с фильтром без указания на пачке сведений о максимальной розничной цене, о месяце и годе изготовления табачных изделий запрещены с 1 января 2007 г., а их розничная продажа – с 1 января 2008 г. Для сигарет без фильтра и папирос производство и импорт без указания сведений на пачке запрещены с 1 июля 2007 г., розничная продажа – с 1 июля 2008 г.

д) Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы

– Налоговым кодексом ставки акцизов на легковые автомобили и мотоциклы устанавливаются в зависимости от мощности двигателя, а не от объема двигателя, как было ранее. По-прежнему применяется нулевая налоговая ставка акциза на легковые автомобили с мощностью двигателя до 90 л.с.

2.2. Основные тенденции в динамике и структуре поступлений акцизов в России в 2000–2007 гг.

В динамике поступлений акцизов в бюджетную систему Российской Федерации в 2000–2007 гг. можно выделить две тенденции (*табл. 8*). До 2003 г. налоговые поступления от акцизов росли, дос-

тигнув в 2001 г. максимальных значений за весь рассматриваемый период, а затем незначительно колебались вокруг величины 2,5% ВВП. Основой данной динамики роста поступлений в 2001–2003 г. являлись введение акцизов на дизельное топливо и моторные масла, увеличение ставок на алкогольную продукцию и бензин (более чем в 3 раза)⁹¹, а также акцизов на природный газ, рост мировых цен на который вызывал соответствующий рост акцизов.

Окончание тенденции к росту акцизов, зафиксированное в 2004 г. и положившее начало сокращению их доли в ВВП, в значительной степени было обусловлено отменой с 1 января 2004 г. акциза на природный газ, поступления по которому в 2003 г. составляли около 45% общих доходов бюджетной системы по акцизам. В 2005 и 2006 гг. снижение поступлений акцизов по отношению к предыдущему году продолжилось и составило 0,26 и 0,16 процентных пункта ВВП соответственно.

В 2007 г. налоговые поступления от акцизов в долях ВВП продолжили понижательную тенденцию, начавшуюся еще в 2004 г., составив 0,95% ВВП против 1,01% ВВП в 2006 г. Таким образом, значение акцизов как источников налоговых доходов за период 2004–2007 гг. заметно снизилось: поступления от акцизов в бюджетную систему страны в 2007 г. составляли чуть более 36% уровня 2003 г.

При этом структура поступлений от акцизов после 2004 г. существенных изменений не претерпела: поступления от акцизов по товарам, произведенным на внутреннем рынке, составляли подавляющую долю общего объема поступлений от акцизов (в среднем 92%). Оставшаяся часть поступлений приходилась соответственно на акцизы по импортируемым товарам, динамика налоговых доходов от которых в целом повторяла изменения оборота по импорту.

⁹¹ Столь значительное увеличение ставки акциза на бензин было призвано компенсировать отмену налога на реализацию горюче-смазочных материалов и снижение ставки налога на пользователей автомобильных дорог.

Таблица 8

Динамика поступлений акцизов в бюджетную систему РФ в 2000–2007 гг., % ВВП

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Поступления от акцизов – всего	2,18	2,60	2,44	2,59	1,43	1,17	1,01	0,95
В том числе:								
поступления от акцизов по товарам, произведенным на территории РФ	2,14	2,57	2,41	2,55	1,39	1,09	0,94	0,87
поступления от акцизов по товарам, ввозимым на территорию РФ	0,04	0,03	0,03	0,03	0,04	0,08	0,06	0,08

Источник: Федеральное казначейство.

Так, незначительный рост поступлений в 2005 г. на 0,04 процентных пункта был обусловлен ростом объема импорта в Российскую Федерацию практически всех категорий подакцизных товаров, но наиболее весомый вклад оказал ввоз легковых автомобилей и этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (далее – алкогольная продукция) иностранного производства.

В 2006 г. поступления от акцизов по импортируемым товарам по сравнению с 2005 г. сократились на 1,7% в реальном исчислении (или на 0,02 процентных пункта ВВП), что во многом было связано с существенным снижением объемов импорта алкогольной продукции в результате изменений в законодательстве в сфере ее оборота на территории России (переход на использование Единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и специальных марок нового образца) и прекращения поставок молдавского и грузинского вина в 2006 г.

В 2007 г. поступления акцизов следовали за ростом объемов импортируемых подакцизных товаров, причем сумма акциза на ввози-

мые в страну легковые автомобили и мотоциклы выросла по сравнению с 2006 г. в 1,8 раза.

Таким образом, наблюдаемое в 2004–2007 гг. сокращение объемов поступлений акцизов в бюджетную систему страны (0,48 процентных пункта ВВП) обусловлено преимущественно динамикой налоговых доходов от акцизного обложения, администрируемых ФНС России. В структуре поступлений, представленной в *табл. 9*, сформировавшиеся тенденции к снижению зафиксированы для акцизов на алкогольную продукцию и на нефтепродукты, совокупная доля которых в общем объеме всех акцизных сборов по отечественным товарам сократилась с 88% в 2004 г. до 82% в 2007 г.

Таблица 9

Структура поступлений акцизов по товарам, произведенным на территории РФ, за 2004–2007 гг.

	2004*		2005		2006		2007	
	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП	млрд руб.	% ВВП
Акцизы на алкогольную продукцию	78,3	0,46	81,5	0,33	88,6	0,33	106,3	0,32
Акцизы на табачную продукцию	23,2	0,14	28,9	0,13	35,5	0,13	49,4	0,15
Акцизы на нефтепродукты	100,4	0,59	125,2	0,48	128,4	0,48	130,9	0,40
Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы	0,5	0,00	0,6	0,00	0,9	0,00	1,7	0,01
ВВП	16966,4		21 598,0		26882,9		32988,6	

* Без учета поступлений задолженности прошлых лет по акцизам за природный газ.
 Источник: ФНС России, Росстат.

Очевидно, что на объем поступлений оказывает непосредственное влияние величина налоговой базы, которая зависит от изменения объемов реализации этих подакцизных товаров, значения акцизной ставки (согласно Налоговому кодексу акцизы на алкогольную про-

дукцию и нефтепродукты взимаются по специфическим ставкам) и уровня собираемости налогов.

В связи с тем что акциз преимущественно взимается по специфическим ставкам, важное значение для бюджетных поступлений приобретает уровень индексации ставок акцизов на рассматриваемый период. Изучение изменений ставок акцизов за последние годы позволяет отметить, что уровень их индексации не всегда соответствовал темпам роста индекса потребительских цен:

- на алкогольную продукцию на 2005 г. индексация составила 8,0–18,48%, на 2006 г. – 8,9–10,26%, на 2007 г. – 8,5–9,3%. Исключение составили ставки на вина (кроме натуральных), которые были проиндексированы на 82,69, 17,89 и 35–45% соответственно;
- на нефтепродукты повышение ставок на 2005 г. составило 8,0%, а на 2006–2008 гг. они вообще не индексировались.

В целом на фоне незначительного уровня индексации ставок акцизов динамика налоговой базы подакцизных товаров является основным фактором, обуславливающим сложившиеся объемы поступлений. Отдельно отметим, что общей тенденцией периода 2000–2007 гг. было отставание темпов роста налоговой базы по всем подакцизным товарным группам, за исключением алкогольной продукции, от динамики реального ВВП, что во многом объясняет сокращающиеся объемы поступлений акцизов в бюджетную систему страны. В 2007 г. данная тенденция в целом сохранялась, имея свои особенности в зависимости от групп подакцизных товаров.

Так, в частности, объем реализации на внутреннем рынке автомобильного бензина с 2003 г. вырос менее чем на 12%, в то время как темпы роста ВВП ежегодно составляли более 6%. Следовательно, налицо отставание темпов расширения налоговой базы от динамики развития российской экономики.

Несколько иначе выглядит ситуация с алкогольной продукцией: в 2005–2006 гг. наблюдается существенное снижение объемов ее производства, которое в 2007 г. сменяется довольно активным ростом (см. *табл. 10*). Среди факторов, оказывающих негативное влияние на динамику налоговой базы, в 2005 г. можно выделить, во-первых, увеличение объемов импорта водки и спиртосодержащей продук-

ции, который по сравнению с 2004 г. вырос в 3 раза (основной импорт приходится на Украину), а во-вторых, рост доли продукции, производимой нелегально, без уплаты акциза.

В 2006 г. основными причинами сокращения оборота алкогольной продукции стали последствия неудовлетворительной организации внедрения закона о госрегулировании производства и оборота спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции. Так, законом с 1 января 2006 г. были введены новые акцизные марки, а затем с 1 июля 2006 г., когда вступили в силу положения о Единой государственной автоматизированной информационной системе учета алкоголя (ЕГАИС), из-за несовершенства работы системы образовался временный дефицит алкогольной продукции в розничной торговле, а по итогам 2006 г. – существенное снижение объемов ее производства и реализации.

Таблица 10

**Объемы производства легальной алкогольной продукции
в России в 2000–2007 гг. (млн дкл)**

Вид продукции	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Спирт (пищ.)	62,4	63,9	71,4	71,5	76,0	70,0	54,6	55,9
Водка, ЛВИ	123,0	131,0	140,0	135,0	136,6	132,4	119,6	131,0
Коньяк	1,8	2,1	2,7	3,5	3,9	4,5	6,4	8,0
Вина шампан- ские и игристые	6,8	7,7	8,1	8,8	12,1	14,1	15,4	21,6
Вина виноградные	24,1	27,4	33,3	36,5	39,1	31,7	47,0	51,2
Вина плодовые	2,8	3,5	2,6	3,2	4,2	4,1	3,0	3,4
Пиво	516	638	703	755	838	910	999	1 160

Источник: Росстат.

В России динамика спроса на алкогольную продукцию, хотя и имеет объективные предпосылки повторить с некоторым запозданием ситуацию с потреблением табачных изделий, в 2007 г. была в целом повышательной. В этой связи наметившееся в последние годы замедление темпов роста производства алкогольной продукции в

России, вызванные преимущественно изменениями в государственном регулировании данного рынка в 2005–2006 гг., было преодолено в 2007 г.: по всем видам алкогольной продукции отмечен рост объемов производства.

2.3. Использование акцизов для создания стимулов к повышению качества нефтепродуктов

В 2005–2006 гг. в Налоговый кодекс были внесены две существенные поправки, касающиеся вопросов взимания акцизов на нефтепродукты. Во-первых, с 1 января 2006 г. ставку акцизов на прямогонный бензин приравнивали к ставке акцизов на бензин с октановым числом до 80 включительно. До этого момента в стране в течение двух лет прямогонный бензин, являясь подакцизным товаром, облагался по нулевой ставке. Это было сделано для того, чтобы повысить прозрачность движения прямогонного бензина от нефтеперерабатывающих заводов через систему торгово-посреднических структур до конечного потребителя и тем самым повысить эффективность противодействия нелегальному производству из него суррогатных автомобильных бензинов как способу уклонения от уплаты акцизов. Однако эти ожидания не оправдались, что обусловило, в конечном счете, необходимость введения ставки акциза на прямогонный бензин, равной ставке акциза на автомобильный бензин с октановым числом до 80.

Во-вторых, с 1 января 2007 г. прекращено использование «зачетной» системы уплаты акцизов, в соответствии с которой объектом налогообложения является приобретение бензина налогоплательщиками, имеющими свидетельство на осуществление операций с нефтепродуктами. Одновременно был внедрен действовавший до 2003 г. в России порядок уплаты таких акцизов организациями – производителями нефтепродуктов. Прежний порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты на основании свидетельства о совершении операций сохраняется только в отношении прямогонного бензина.

Важно отметить, что возврат к взиманию акцизов у производителей нефтепродуктов является действенной мерой по упрощению всей системы их администрирования.

В связи с тем что доля поступлений от акцизов на бензин (автомобильный и прямогонный) в общем объеме доходов от акцизов на нефтепродукты в последние годы является преобладающей (в 2007 г. она равнялась почти 73%), представляется вполне обоснованным с фискальной точки зрения, чтобы следующий шаг по совершенствованию администрирования акцизов на нефтепродукты был сделан именно в направлении реформирования порядка взимания акцизов на бензин.

2.3.1. Анализ мирового опыта применения акцизов как инструмента стимулирования повышения качества нефтепродуктов

Изучение опыта, накопленного международной практикой налогообложения, позволяет констатировать, что акцизы вполне успешно используют страны с развитой налоговой системой для корректировки отрицательных внешних эффектов – таких, как загрязнение окружающей среды. Причем в этом случае предназначение акцизов как инструментов пополнения бюджетных доходов отходит на второй план, уступая место их регулирующей роли. Фактически акцизы выполняют функцию экологического сбора с потребителя, который, как правило, взимается за использование неоплаченного производственного фактора (в частности, за право пользования атмосферой для выбросов загрязняющих веществ).

Для обеспечения справедливости взимания платы за загрязнение окружающей среды ставка акциза должна быть дифференцированной в зависимости от удельного веса и вида загрязняющего вещества, содержащегося в топливе. Например, акцизный сбор на неэтилированный бензин в Германии составляет 0,67 евро/литр для высокосернистого топлива и 0,65 евро/литр для топлива с низким содержанием серы⁹². Как показано в *приложении к разделу 2.3*, практика

⁹² Европейское экологическое агентство / ОЭСР (2006) <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/index.htm>

дифференцированного акцизного обложения нефтепродуктов в зависимости от видов и качества топлива широко распространена в странах ОЭСР. Кроме того, во всех рассматриваемых странах ОЭСР применяется специфическая ставка акциза, что заметно упрощает порядок администрирования налоговых поступлений, но в то же время предопределяет необходимость проведения их периодической индексации с поправкой на инфляцию. Анализ применяемых в странах с развитой системой налогообложения специфических акцизных ставок на нефтепродукты позволяет выделить наиболее часто используемые критерии дифференциации.

1. Содержание серы

Одним из основных критериев дифференцирования ставок акциза на нефтепродукты является содержание серы в продукте (высокое/низкое). Этот подход применяется преимущественно в странах Евросоюза, в то же время этих норм нет в США, Канаде, Новой Зеландии⁹³. Более того, в ряде стран ЕС предусмотрены дополнительные акцизные льготы на бензин с меньшим содержанием серы. Так, в Германии с 2001 г. на малосернистый бензин льгота составляла 0,03 евро/литр. Это было сделано с целью ускорить процесс введения на рынок бензинов с низким содержанием серы. В Австрии с 1 октября 2007 г. предоставляется льгота в размере 0,5 евроцента/литр для бензинов с содержанием биоэтанола 4,4%, но только в случае, если содержание серы составляет не более 10 мг/кг. В Финляндии Закон об автомобильном топливе от 29 декабря 1994 г. предусматривает разные налоговые ставки на бензин в зависимости от его экологической вредности и содержания серы.

Причем в зависимости от содержания серы ставки акцизы дифференцируют и применительно к дизельному топливу.

2. Содержание свинца в бензине

Данный критерий установления различных ставок акцизов применяется только в отношении бензина. При этом по содержанию свинца в продукте бензин делят на две группы – этилированный и неэтилированный, для каждой из которых действует своя ставка.

⁹³ Там же.

Очевидно, что ставка акциза на бензин без содержания свинца (неэтилированный) ниже, чем на этилированный бензин.

3. Плотность топлива

По данному критерию нефтепродукты делятся на два типа – легкое горючее (бензин, керосины, реактивные и дизельные топлива) и тяжелое горючее (мазут, кокс, топочное топливо и пр.). Соответственно и ставки акцизов устанавливаются самостоятельные для каждой группы, причем на тяжелое горючее ставки ниже, чем на легкие виды топлива.

4. Содержание бензола и прочих ароматических углеводородов

Несмотря на то что содержание «ароматики» в бензине в качестве критерия дифференциации ставок акцизов в мире не применяется, их удельный вес чаще всего регулируется национальными техническими регламентами, устанавливающими требования к качеству бензина. В частности, в Евросоюзе действует Положение 98/70/EG, обязательное к исполнению всеми странами ЕС. В ряде стран (например, в Испании, Австрии, Ирландии) углеводородные газы облагаются отдельным налогом.

5. Октановое число

Несмотря на то что во всех странах розничные и оптовые цены на автомобильный бензин изменяются в зависимости от его качества, основной характеристикой которого является октановое число, последнее в качестве критерия для дифференциации акцизных ставок преимущественно не применяется. В России же октановое число является единственным критерием дифференцирования акцизных ставок на автомобильный бензин.

Таким образом, основными критериями дифференцирования ставок акцизов на нефтепродукты, используемыми для регулирования негативного воздействия от их применения на окружающую среду, являются:

- содержание серы в продукте (высокое/низкое);
- плотность топлива (тяжелое/легкое горючее);
- содержание свинца в продукте (этилированный/неэтилированный).

Помимо акцизов, в странах с развитой системой налогообложения применяются и другие стимулы защиты окружающей среды.

На наш взгляд, совершенствование администрирования акцизов на бензин должно осуществляться как посредством введения более детальной классификации видов бензина по критериям октанового числа и содержания серы по сравнению с используемой в настоящее время (бензин с октановым числом до 80 включительно и бензин с иными октановыми числами), так и путем применения такого дифференцированного подхода к индексации ставок акцизов на бензин, при котором более низкие ставки должны устанавливаться на моторное топливо, удовлетворяющее более высоким экологическим стандартам.

Необходимо дополнить применяемую в настоящее время дифференциацию ставок акцизов на автомобильный бензин (по октановому числу) и дизельное топливо еще одним критерием: содержание серы. В соответствии с основными техническими требованиями к характеристикам топлива для автомобильной техники, установленным специальным техническим регламентом «О требованиях к выбросам автомобильной техникой, выпускаемой в обращение на территории Российской Федерации, вредных (загрязняющих) веществ», с 1 января 2008 г. вводятся в действие нормативы выбросов, соответствующие экологическому классу Евро-3, а с 1 января 2010 г. – Евро-4. В этой связи концентрация серы в автомобильном бензине и дизельном топливе в России не должна превышать 150 мг на 1 кг топлива для Евро-3 и 50 мг на 1 кг топлива для Евро-4. С учетом данных требований классификация видов подакцизного топлива могла бы выглядеть следующим образом:

№ п/п	Вид подакцизного топлива
1	2
1	Автомобильный бензин с октановым числом до 80 включительно
2	Автомобильный бензин с иными октановыми числами
3	Автомобильный бензин с октановым числом до 80 включительно и низким (менее 50 мг/кг*) содержанием серы
4	Автомобильный бензин с иными октановыми числами и низким (менее 50 мг/кг*) содержанием серы

1	2
5	Автомобильный бензин с биоэтанолом
6	Прямогонный бензин
7	Дизельное топливо
8	Дизельное топливо с низким (менее 50 мг/кг*) содержанием серы
9	Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей

* Однако целесообразнее пересчитать концентрацию серы в расчете на 1 л топлива (ведь акциз установлен за объем, а не за вес топлива). Действует до 1 января 2010 г., далее подлежит пересмотру в сторону уменьшения до 10 мг/кг.

Более того, в ближайшее время целесообразно опережающими темпами индексировать ставки акцизов на нефтепродукты в части видов топлива, не удовлетворяющих экологическим стандартам.

В дальнейшем при осуществлении индексации специфических ставок акцизов на нефтепродукты возможно рассмотреть вариант с выделением в ставке двух компонентов – фискальной и экологической составляющих. При этом потребности в индексации ставки фискальной составляющей следует определять в соответствии с направлениями налоговой политики на среднесрочную перспективу, а экологическую компоненту ставки акциза, выполняющую функцию сбора за загрязнение окружающей среды, следует индексировать ежегодно с учетом темпов инфляции в стране. В результате такой дифференциации акциз должен создавать стимулы для отказа от использования более экологически вредного вида топлива в пользу топлива с низким содержанием загрязняющих веществ.

В среднесрочной перспективе, на наш взгляд, не следует осуществлять дополнительное (к предложенному выше) усложнение системы администрирования акцизов путем, например, дифференцирования размеров акцизных ставок по регионам страны (экологически благоприятные и неблагоприятные), по плотности проживающего населения или по каким-то другим факторам.

2.3.2. Техничко-экономические и правовые условия применения биоэтанола и прочих присадок для автомобильного бензина в России

Наряду с такими показателями качества автомобильного бензина, как концентрация свинца, коррозионная активность (определяется содержанием серы в бензине), индукционный период (характеристика химической стабильности бензина), основной качественной характеристикой бензина традиционно является его детонационная стойкость, для измерения которой используется октановое число. Для получения высокооктанового бензина из нефти применяются различные технологии, но только одна из них – каталитического риформинга – позволяет сразу получить нужные октановые числа. Однако данная технология является достаточно дорогостоящей, а потому доля такого бензина в общем балансе высокооктановых топлив не достигает 50%.

В то же время существуют так называемые технические бензины (прямогонные). Хотя их отличают относительная простота и, следовательно, дешевизна производства, качество бензина остается низким (их октановые числа редко превышают 50–60 ед.), что делает их непригодными для использования в современных автомобилях в чистом виде. Поэтому в целях повышения детонационной стойкости прямогонного бензина прибегают к использованию различных октаноповышающих присадок и добавок (см. *табл. 11*).

На настоящий момент широко известны три группы присадок:

- 1) группа металлосодержащих присадок, в которую входят широко известный тетраэтилсвинец (основа получения этилированного бензина), ферроцены, добавки на основе никеля и марганца;
- 2) группа ароматических углеводородов – так называемая «ароматика». Основной присадкой является монометиланилин;
- 3) группа эфиров и спиртов. К ним относятся метилтрэбутиловый и этилтрэбутиловый эфиры, а также биоэтанол.

Последствия применения и запреты на использование октаноповышающих присадок в странах Европейского союза

Присадка	Максимальный прирост октанового числа при предельных нормах концентрации, ед.	Характер воздействия присадки на окружающую среду	Запреты
Тетраэтилсвинец	8	Высокотоксичное вещество, вызывающее нарушение деятельности центральной нервной системы	С 1 февраля 1988 г. запрещено применение в качестве присадки для бензина «нормаль» 91, с 1 января 2000 г. – также для прочих сортов бензина
Ферроцены и другие металлосодержащие присадки	4–6	Канцерогенные вещества	Применение в качестве присадок запрещено нормами Евро-3, Евро-4
Ароматические углеводороды	6	Бензол, входящий в состав практически всех углеводородов, является высокотоксичным веществом, способствующим образованию раковых опухолей	Евро-3, Евро-4 ограничивают содержание бензола 1%, содержание прочих ароматических углеводородов – 42, 30% соответственно
Метилтретбутиловый эфир (МТБЭ)	4–6	Влияние на человека и окружающую среду не изучено. Накапливается в грунтовых водах	В Европе, в отличие от США, пока не запрещен
Этилтретбутиловый эфир (ЭТБЭ)	4–6	Влияние на человека и окружающую среду не изучено. Понижает токсичность выхлопных газов на 30%	Налоговые льготы на производство биоэтанола. В Евросоюзе действует ряд норм и предписаний, направленных на увеличение доли биоэтанола в бензине

Источник: Директива Совета 98/70/ЕС от 12 октября 1998 г. по вопросу о качестве бензина и дизельного топлива, экспертные данные.

Тетраэтилсвинец, при помощи которого были созданы этилированные бензины, ныне практически всюду запрещен. Хотя эта при-

садка является очень дешевой и эффективной, использование этилированного бензина ведет к стойкой свинцовой интоксикации. Эта добавка активно использовалась в Советском Союзе, но с 2000 г. ее производство на территории России запрещено. Однако до сих пор проверки качества бензина, продаваемого на АЗС, выявляют случаи продажи нелегального этилированного бензина, полученного из прямогонного бензина с добавлением тетраэтилсвинца.

В настоящее время вместо тетраэтилсвинца используются ферроцены, которые позволяют повысить октановое число нормального бензина при длительном хранении на нефтебазах. Уровень концентрации ферроцена подлежит законодательному нормированию.

Вторая группа присадок, как правило, обходится потребителям дороже «железных» бензинов. Но главное препятствие для их распространения – нормы Евро-3, Евро-4, ограничивающие уровень «ароматики» 35%. Среди ароматических присадок наиболее опасен бензопирен, вызывающий раковые опухоли.

Среди присадок на основе эфиров и спиртов широко использовался метилтретбутиловый эфир (МТБЭ), повышающий октановое число и благотворно влияющий на характеристики топлива. В России он производился не только для внутреннего потребления, но и на экспорт. Однако конъюнктура изменялась: США запретили применение МТБЭ из-за его способности накапливаться в почвенных водах, в Евросоюзе МТБЭ пока не запрещен, но производители бензина сами отказываются от его применения, поскольку эта присадка не позволяет производить бензин стандарта Евро-4.

Этилтретбутиловый эфир (ЭТБЭ) имеет те же положительные свойства, что и МТБЭ, но он не вредит окружающей среде. Сырьем для производства ЭТБЭ служит биоэтанол. ЭТБЭ состоит из 45,1% этанола и 54,9% изобутана.

Биоэтанол – вид этилового спирта, синтезируемого из ржи, пшеницы, рапса, сахарной свеклы, сахарного тростника и большого ряда других растений и их отходов. Биоэтанол является как альтернативным видом топлива, но для этого требует переоснащения автомобиля, так и присадкой для бензина, повышающей октановое число на 5–6 ед. При этом биоэтанол позволяет на 20–30% снизить токсич-

ность выхлопного газа. Согласно Европейскому стандарту DIN 228 к бензину может быть добавлено до 5% биоэтанола и до 15% ЭТБЭ. В Бразилии – на родине биотоплива весь бензин продается с добавкой этанола от 20 до 26%.

Необходимо заметить, что до последнего времени Бразилия была мировым лидером по производству биоэтанола. Сейчас с ней сравнялись США (Бразилия в 2005 г. выпустила 16,5 млрд л, США – 16,2 млрд л), третьим идет Китай. Популярность биотоплива растет в мире с каждым днем. Однако если себестоимость биоэтанола в Бразилии равна менее 20 евроцентов за литр, что предопределяет его широкое использование внутри страны, то в Европе она составляет более 50 евроцентов за литр, что делает его дороже по сравнению с производством бензина. Эта ситуация еще более усугубляется фактом более низкой его «калорийности», чем у бензина. Так, 1 л биоэтанола соответствует 0,66 л бензина марки Super (аналог АИ-95).

Интересна и европейская практика налогового стимулирования использования биоэтанола. Согласно Положению 92/81/EWG, преследовавшему гармонизацию налоговых ставок в Евросоюзе, топливный биоэтанол подлежал налогообложению. Но уже в этом Положении имелся перечень стран, которым разрешалось применять дифференцированные ставки в зависимости от качества бензина, в том числе и в привязке к содержанию биоэтанола в топливе. Это Положение было изменено и дополнено Положением 94/74/EG, которое должно было компенсировать более высокие затраты на производство топливного этанола. На основании Положения 94/74/EG были внесены изменения в законодательство ряда стран Европейского союза. Более того, в Евросоюзе действует специальная Директива 2003/30/ЕС, обязывающая страны – члены ЕС поддерживать долю биотоплива в общем объеме производства горючего на уровне 2% до 2005 г. и 5,75% до 2010 г.⁹⁴ Пока, правда, положения этой Директивы не выполняются: доля биотоплива на рынке бензина и ди-

⁹⁴ Директивы 2003/30/ЕС Европейского парламента и Совета ЕС от 8 мая 2003 г. о содействии использованию биологического и других видов топлива возобновляемого сырья.

зельного топлива в странах ЕС, по данным Еврокомиссии, составляла около 0,6% в 2003 г., менее 1% в 2004 г. и менее 2% в 2005 г.⁹⁵

Общеввропейская тенденция расширения использования возобновляемого топлива (биоэтанола и биодизеля) в качестве альтернативы нефтепродуктам находит свое подтверждение на уровне отдельных стран. Так, согласно Закону «О введении квот биоэтанола» от 18 декабря 2006 г. в Германии предусмотрены налоговые льготы на топливо с содержанием биоэтанола (освобождение от уплаты налога на топливо для биоэтанола), в Австрии с 1 октября 2007 г. планируется предоставить налоговые льготы в размере 0,5 евроцента/литр для бензинов с содержанием биоэтанола 4,4%. Согласно данным Российской биотопливной ассоциации, в Испании развитие биотоплива также подпадает под действие Королевского декрета 1165/95, предусматривающего уменьшенные акцизные сборы на биотопливо. В Италии разрешается уменьшить акцизные сборы на топливо, содержащее от 5 до 25% биодизельного топлива. В настоящее время акциз на дизельное топливо составляет 381,70 евро на 1 тыс. л. Акциз на топливо с содержанием биотоплива до 5% составляет 362,60 евро на 1 тыс. л и 286,30 евро на 1 тыс. л при содержании биотоплива около 25%. В Швеции действует специальное законодательство, предусматривающее снижение использования ископаемого топлива и увеличение доли биотоплива через налоговые и административные механизмы. Наиболее важной мерой является освобождение биотоплива от налогов на энергию, экологических налогов и сборов. В частности, биотопливо освобождено от таких экологических налогов, как налоги на выбросы CO₂ и на выбросы серы. Великобритания также ввела частичное освобождение от налогов для биотоплива начиная с 1 апреля 2002 г., согласно которому налог снижается на 0,3 евро/л. Эта директива уже привела к инициации значительного числа проектов по производству биодизельного топлива⁹⁶.

В России в настоящее время действует специальный технический регламент «О требованиях к выбросам автомобильной техникой,

⁹⁵ <http://www.bioethanol.ru/bioethanol/news/233/>

⁹⁶ <http://www.bioethanol.ru/bioethanol/world/>

выпускаемой в обращение на территории Российской Федерации, вредных (загрязняющих) веществ», согласно которому присутствие этанола в бензинах допускается до 10% объема. Если принять во внимание, что в стране в 2007 г. было произведено 35,1 млн т бензина, то для 10%-й добавки к этому объему понадобилось бы 3,5 млн т биоэтанола. Пока же отечественный биоэтанол в России не производится, причиной чему являются Закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта», относящий биоэтанол к спиртам, и Налоговый кодекс, согласно которому биоэтанол как вид этилового спирта подлежит акцизному обложению. В результате из-за акциза 25,15 руб. за 1 л при себестоимости производства 8–9 руб. за 1 л (т.е. общая себестоимость около 33–34 руб. за 1 л в настоящее время) биоэтанол не в состоянии конкурировать с автомобильным бензином, розничная цена которого не более 22–23 руб. за 1 л. Соответственно решение о необходимости стимулирования производства этого вида топлива может сопровождаться снижением ставки акциза на бензины с биоэтанолом (по аналогии с Украиной и другими странами). Другими словами, в целях стимулирования производства и реализации бензина с биоэтанолом необходимо выделить этот вид топлива в отдельный подакцизный товар, предварительно определив предельно допустимое содержание серы в 1 л топлива, и установить для него общую ставку акциза, не превышающую значение акциза для малосернистого дизельного топлива.

Также необходимо установить нулевую ставку акцизного сбора на биоэтанол, производимый на территории России и предназначенный для использования при производстве бензина.

Приложение к разделу 2.3

Федеральный акциз на нефтепродукты в соответствии с видом топлива – выборка стран ОЭСР по состоянию на 2006 г.

Страна	Дизель	Освицованный бензин	Неэтилированный бензин	Авиационное топливо	Биодизель	Прочие
Австралия	0,24 €/л (обычный), 0,23 €/л (сверхнизкое содержание серы)		0,23 €/л	0,02 €/л	0,23 €/л	Горючее 0,05 €/л, печное топливо и керосин 0,24 €/л (обычное), 0,23 €/л (низкое содержание серы)
Австрия	0,33 €/л (высокое содержание серы), 0,30 €/л (низкое содержание серы)	0,50 €/л	0,43 €/л (высокое содержание серы), 0,42 €/л (низкое содержание серы)			Тяжелое горючее 60,0 €/1000 кг, легкое горючее 98,0 €/1000 л, сжиженный нефтяной газ, предназначенный для отопления 43,0 €/1000 кг
Бельгия	0,36 €/л (высокое содержание серы)	0,55 €/л	0,61 €/л (высокое содержание серы)			Тяжелое горючее 0,02 €/ кг

Страна	Дизель серы),	Освинован- ный бензин	Неэтиро- ванный бензин серы),	Авиационное топливо	Биодизель	Прочие или €/л,
	0,34 €/л (низкое содержание серы)		0,59 €/л (низкое содержание серы)			легкое горючее 0,01–0,02 €/л, керосин 0,01– 0,58 €/л
Канада	0,02 €/л	0,07 €/л	0,06 €/л	0,02 €/л		Дополнитель- ные нефтяные налоги на ре- гиональном уровне
Чешская Респуб- лика	0,31 €/л	0,46 €/л	0,40 €/л	0,46 €/л (ос- винованное), 0,40 €/л (неэти- лированное)	Облагается налогом по обычной ставке только дизель- ная часть смеси	Тяжелое горю- чее 15,85 €/т, сжиженный нефтяной газ, предназначен- ный для транс- портных средств 132,06 € /т, сжиженный нефтяной газ для других целей 43,31 €/т
Герма- ния	0,49 €/л (высо- кое содержание серы)	0,72 €/л	0,67 €/л (высо- кое содержание серы),	Керосин, ис- пользуемый для ракетного топ-		Тяжелое горю- чее 25,0 € 1000 кг,

Страна	Дизель	Освицтованный бензин	Неэтилированный бензин	Авиационное топливо	Биодизель	Прочие
	0,47 €/ литр (низкое содержание серы)		0,65 €/л (низкое содержание серы)	лива 0,65 €/л Сжиженный нефтяной газ, используемый для ракетного топлива 180,32 €/1000 кг		легкое горючее 0,06 €/ л
Венгрия	0,34 €/л (высокое содержание серы), 0,32 €/л (низкое содержание серы)	0,42 €/л	0,42 €/л (высокое содержание серы), 0,39 €/л (низкое содержание серы)			Легкое горючее 0,32 €/л, другие виды бензина 0,31 €/л
Новая Зеландия			0,21 €/л			Сжиженный нефтяной газ 0,05 €/л, метанол (топливо на основе метилового спирта) 0,16 €/л
Польша	0,29 €/л (обычный), 0,27 €/л (низкое содержание серы), 0,26 €/л (сверх-низкое содержание серы)	0,43 €/л	0,39 €/л			Машинные масла 0,47 €/л, тяжелое горючее 14,91 €/1000 кг, легкое горючее 0,06 €/л,

Страна	Дизель	Освинованный бензин	Неэтилированный бензин	Авиационное топливо	Биодизель	Прочие
	жание серы)					сжиженный нефтяной газ
Великобритания	0,69 €/л (сверх-низкое содержание серы), 0,09 €/л (дизель с красной маркировкой)	0,84 €/л	0,75 €/л (обычный), 0,69 €/л (сверх-низкое содержание серы)	0,41 €/л	Биодизель и биоэтанол 0,40 €/л	Легкое горючее 0,40 €/л, сжиженный нефтяной газ 0,13 €/л
США	0,05 €/л (общего пользования), 0,02 €/л (используемый в автобусах), 0,01 €/л (используемый в поездах)		0,04 €/л	Топливо для некоммерческой авиации 0,05 €/л, авиационный бензин 0,04 €/л, топливо для коммерческой авиации 0,01 €/л	Специальный налог на машинное топливо для качественных автомобилей, зующих этанол, метанол 0,02–0,04 €/л	Керосин 0,01–0,05 €/л, газохол (бензол + спирт) 0,03 €/л

Примечание. LPG = Сжиженный нефтяной газ.

Источник: Европейское экологическое агентство / ОЭСР (2006) <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/index.htm>

Для заметок

**Синельников-Мурылев Сергей Германович
Соколов Илья Александрович
Трунин Илья Вячеславович**

**Исследование основных тенденций
развития системы косвенного
налогообложения в России в 2000–2007 гг.**

*Корректор: Н. Андрианова
Компьютерный дизайн: В. Юдичев*

Подписано в печать 15.12.2008
Тираж 500 экз.

125993, Москва, Газетный пер., 5
Тел. (495) 629–6736
Факс (495) 203–8816
www.iet.ru
E-mail: info@iet.ru