

**Институт экономики переходного периода**

**Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е.**

**Налог на прибыль организаций:  
основные проблемы и направления  
совершенствования**

*(под редакцией д. э. н. Синельникова-Мурылева С. Г.,  
к. э. н. Трунина И. В.)*

**Том 3**

Москва  
ИЭПП  
2008

УДК 336.226.13(470+571)  
ББК 65.261.411.1(2Рос)

А67 Анисимова, Людмила Ивановна.

**Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования** / Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е.; (под ред. Синельникова-Мурылева С. Г., Трунина И. В.); В 3-х томах. Том 3. Ин-т экономики переход. периода. – М.: ИЭПП, 2008. – 708 с.: ил. – ISBN 978-5-93255-269-8.

И. Малинина, Татьяна Александровна.

И.И Шкребела, Елена Викторовна.

*Агентство СІР РГБ*

В работе рассматривается налогообложение прибыли в России, история взимания налога на прибыль организаций, проблемы, возникавшие в разные периоды, анализируются причины этих проблем и результаты вносившихся изменений. Исследуется влияние изменений в налогообложении прибыли на поступления бюджета, вопросы администрирования налога, учета налогообложения отдельных видов доходов. Особый акцент сделан на правилах налогообложения прибыли, недостаточно соответствующих принципам нейтральности, справедливости и простоты налоговой системы. Приводится обзор как теоретических работ по этим вопросам, так и международного опыта их решения.

### **Corporate Income Tax: Main Issues and Ways of Improvement**

Authors: L. Anisimova, T. Malinina, E. Shkrebela

This publication analyses corporate income tax in Russia, history of the corporate income tax, problems in different periods of time, reasons explaining these problems and the outcome of introduced changed. The authors analyse changes in corporate taxation on budget revenues, issues regarding corporate income tax administration, taxation of separate types of income. Particular stress was set on the rules of income taxation which do not correspond to the principles of neutrality, justice and simplicity of tax system. A review of both theoretical works on these issues and international experience of their solution is given in this publication.

*JEL Classification:* H20, H25, H26, H30, H32

УДК 336.226.13(470+571)  
ББК 65.261.411.1(2Рос)

ISBN 978-5-93255-269-8 © Институт экономики переходного периода, 2008

# Содержание

## Том 1

<b>Введение</b> .....	5
<b>1. Анализ основных результатов реформирования налога на прибыль организаций в России и факторы динамики налоговых поступлений</b> .....	7
1.1. Динамика базы и поступлений налога на прибыль организаций в 2000–2007 гг. ....	9
1.2. Влияние реформы налога на прибыль организаций на базу и поступления налога .....	19
<b>2. Отдельные вопросы налогообложения налогом на прибыль организаций</b> .....	28
2.1. Перенос убытков на будущее .....	28
2.2. Недостаточная капитализация .....	62
2.3. Резервы по сомнительным долгам.....	102
Приложение к разделу 2.3. Обзор судебной практики по делам, связанным с налоговым планированием с использованием резервов по сомнительным долгам и с включением в состав расходов безнадежной задолженности .....	136
2.4. Финансовый лизинг.....	173
Приложение к разделу 2.4 .....	215
2.5. Интеграция налогообложения.....	217
Приложение к разделу 2.5. Дивиденды, выплачиваемые и получаемые от корпораций – резидентов и нерезидентов и корпорациям – резидентам и нерезидентам .....	296

## Том 2

<b>3. Актуальные вопросы налогообложения налогом на прибыль организаций, нашедшие отражение в законодательных инициативах</b> .....	309
---	-----

3.1. Совершенствование налогового законодательства в части амортизационной политики и переоценки основных средств для целей налогообложения.....	309
Приложение к разделу 3.1. Международный опыт в части переоценки основных средств для целей налогообложения.....	371
3.2. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики для целей налогообложения.....	373
Приложение к разделу 3.2. Международный опыт в области организации учетной политики для целей налогообложения .....	436
3.3. Совершенствование налогового законодательства в части обложения налогом на прибыль организаций операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами .....	440
Приложение к разделу 3.3 .....	476
3.4. Внесение изменений и дополнений в налоговое законодательство по вопросу регулирования порядка обложения налогом на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса .....	480

### **Том 3**

<b>4. Налогообложение прибыли организаций в переходных экономиках.....</b>	<b>521</b>
4.1. Налог на прибыль в России .....	528
4.2. Налог на прибыль в странах СНГ .....	587

## **4. Налогообложение прибыли организаций в переходных экономиках**

Налогообложение в переходных экономиках, в частности налогообложение доходов, имеет ряд особенностей. Налоговые законы разрабатываются в условиях меняющегося законодательства по другим вопросам, опыт функционирования рыночной экономики отсутствует, чрезвычайно сжаты сроки обсуждения и принятия законов, отсутствует целый ряд институтов, свойственных рыночной экономике.

Остановимся подробнее на вопросах, которые могут иметь существенное влияние на результат действия принимаемых (или изменяемых) налоговых законов.

1. Важность определения на каждом этапе первоочередных задач.

Нечетко сформулированные цели или декларирование в качестве приоритетных одновременно ряда конфликтных целей может приводить к появлению законов, которые или недостаточно эффективны в достижении главных задач (а иногда вообще их не решают), или используют инструменты воздействия, сопряженные с высокими издержками для экономики в данных условиях, при наличии альтернативных подходов, позволяющих эти издержки снизить, или даже к результатам, в конечном итоге отдаляющим от основных стоящих перед государством задач.

Например, трансфертное ценообразование (как и некоторые другие формы трансферта доходов) порождает проблемы с НДС, налогом на прибыль, но не только, поскольку наряду с государством страдают акционеры предприятия (а в случае банкротства – и кредиторы), которые не участвуют в распределении доходов, трансферт которых осуществляется. Если ставится задача обеспечить адекватный учет доходов собственников предприятия (в том числе и для целей налогообложения), то интересы государства и части инвесторов предприятия совпадают, но при этом становится очевидным, что решение задачи лежит не только в области налогового законодательства и, что особенно важно, не достигается коррекцией положе-

ний отдельных глав Налогового кодекса. Если же приоритет отдается узкой цели – снизить уклонение от отдельных налогов, то возникают связанные со значительными издержками предложения, в целом не решающие проблему (например, введение специальных счетов для НДС или установление ограничений на принятие к вычету расходов при определении базы налога на прибыль, в частности, ограничения на принятие к вычету в последующие периоды убытков).

## 2. Наличие ограничений.

### а) Ограничения, связанные с конфликтом целей.

Распределительные – аллокационные цели (в широком смысле), например, использование прогрессивного налогообложения может иметь искажающий эффект в отношении предложения труда. Более узко: цели отдельного этапа – например, уменьшение искажений посредством снятия ограничений на вычет расходов может приводить к стимулированию некоторых видов уклонения от налогообложения и тем самым порождать иные искажения, возможно, более значимые для развития экономики.

### б) Ограничения, связанные с доступностью фискальных инструментов:

недостаточная квалификация как сотрудников налоговых органов, так и работников предприятий (существенно на начальном этапе реформ);

недостаточность институтов, обеспечивающих эффективность конкретного фискального инструмента, например, для решения некоторых вопросов требуются развитая судебная система и опыт решения налоговых споров;

высокие начальные издержки реализации реформ (трансформационные издержки<sup>501</sup>) и отсутствие достаточных для их покрытия текущих доходов.

### в) Ограниченность способности прогнозировать последствия принятых решений:

---

<sup>501</sup> Об издержках институциональной трансформации см., напр.: Полтерович В.М. Элементы теории реформ. М.: Экономика, 2007. С. 62–66, а более подробно – там же на с. 234–309.

беспрецедентность ситуации в начале реформ и наличие специфических особенностей на каждом этапе, включая текущий (второе характерно не только для России и не только для переходных экономик);

отсутствие на начальном этапе и недостаточность на последующих рыночного опыта как у экономических агентов, что увеличивает сроки адаптации (в силу усугубления проблемы ограниченной рациональности), так и у лиц, отвечающих за анализ проблемы, принятие и реализацию решений, что увеличивает риски ошибок, связанных с недоучетом относящихся к проблеме обстоятельств и влияющих факторов, а также ограниченную способность проранжировать приоритеты и сформулировать ограничения;

недостаточность и низкое качество необходимых для анализа данных;

масштабы и сроки происходящих преобразований: учесть последствия отдельных изменений в законодательстве легче, чем при одновременном или почти одновременном изменении многих положений законов – как налоговых, так и неналоговых;

несогласованность в действиях и в обмене информацией лиц, отвечающих за анализ или решения в отдельных разделах законодательства в целом и налогового в частности. (примеры – налог на прибыль и налогообложение малого предпринимательства; во многих странах специальные режимы для малого предпринимательства сформулированы таким образом, что их возможно использовать для уклонения от уплаты налога на прибыль крупными предприятиями).

г) Ограничения в отношении сроков и издержек, связанных с принятием решения.

Возможны ситуации, когда задержка с принятием решения в определенный момент приводит к тому, что решение откладывается на продолжительный срок. Например, глава о налоге на прибыль Налогового кодекса России не была принята в 1997 г., в результате в 2001 г. она была принята в существенно ином виде, причем новая редакция много потеряла в сравнении с первоначальной. Возможно, если бы в 1997 г. была принята пусть и несовершенная редакция, к 2001 г. она была бы доработана с учетом опыта. Однако иногда

предположение о недостатке времени является мнимым. Спешка с принятием глав о специальных режимах для малого предпринимательства привела к тому, что выгоды от этих режимов могут получать крупные и средние предприятия, а улучшение положения собственно малых предприятий по меньшей мере незначительно.

д) Ограничения, связанные с политическим процессом.

Как ни странно, в начальный период трансформации экономики эти ограничения могут иметь меньшее значение, чем на последующих этапах. Крайняя узость круга лиц, компетентных в налоговых вопросах, с одной стороны, порождает односторонность подхода в смысле неполного учета мнений различных сторон и, следовательно, недостаточного обсуждения целей, усугубление ограничений, связанных со способностью прогнозировать последствия принимаемых решений, и сужение спектра учитываемой в процессе создания законов информации, но, с другой – уменьшает влияние на процесс разработки законов групп с особыми интересами, снижает возможности апелляции к широким слоям населения при внесении популистских предложений, влекущих в конечном итоге значительные издержки для общества, дает возможность осуществить работу с приемлемым (с учетом вышеизложенных проблем) качеством и за короткие сроки, что в рассматриваемый момент чрезвычайно важно. На этом этапе неизбежно привлечение иностранных экспертов и почти автоматическое принятие их рекомендаций, что имеет как положительные, так и отрицательные стороны. В числе плюсов можно отметить знание экспертами реалий рыночной экономики, теоретических основ налогообложения, международного опыта, структуры распространенных в мире налоговых систем и особенностей отдельных положений налоговых законов. Это позволяет избежать наиболее значимых пробелов и ошибок, включить в структуру налоговой системы важнейшие для ее немедленного функционирования и дальнейшего совершенствования элементы. Минусы заключаются в том, что эксперты могут недоучитывать специфику переходной экономики как в целом, так и особенностей конкретной страны. Это может проявляться в неточном определении приоритетных целей и неполном учете наличествующих ограничений, а значит, и в неполном соот-



ветствии разработанной налоговой системы реалиям конкретной экономики.

В дальнейшем коррекция выявившихся в процессе функционирования налоговой системы пробелов и несовершенств происходит уже с привлечением значительно более широкого круга лиц и спектра мнений. Однако сохраняется как большая часть приведенных выше ограничений, так и неспособность их в полной мере учитывать. Более того, как правило, преследуются узкие, сиюминутные цели. Накопление опыта и знаний в бизнесе, особенно у крупных налогоплательщиков, происходит быстрее, чем в государственных органах, поэтому использование бизнесом пробелов в законодательстве не встречает адекватной реакции со стороны налоговых органов и государственных органов, отвечающих за устранение этих пробелов. Кроме того, данное обстоятельство приводит к эффективности лоббистских усилий, направленных на получение налоговых преимуществ или создание дополнительных налоговых лазеек, особенно таких, которые легче использовать отдельным налогоплательщикам, преимущественно крупным.

Интересно, что декларируемые цели (и подразумеваемые общественно значимые цели) могли в этих случаях не только не достигаться, но и отдаляться. Например, многие «налоговые лазейки» по налогу на прибыль принимались под видом стимулирующих инвестиции льгот или вычета расходов, но при этом инвестиции не увеличивались или увеличивались по другим причинам. В России по ряду причин, среди которых основные связаны с повышенными рисками для инвесторов (другая причина, но охватывающая более узкий круг потенциальных инвесторов, – высокая доходность альтернативных вложений) высоки издержки финансирования капитала, за исключением случая финансирования из нераспределенной прибыли при условии, что альтернативные возможности в высокодоходных отраслях собственникам недоступны. Повышенные риски объясняются в значительной степени тем, что права собственности инвесторов (право на доход, полученный в результате привлечения инвестиций) недостаточно защищены. В частности, широко используется вывод активов и доходов с предприятия в пользу части крупных

собственников и (или) верхушки менеджмента. Разумеется, причиной таких действий не является налогообложение, но если в этих случаях дополнительно уменьшаются налоговые обязательства перед государством, налоговый режим может сыграть роль дополнительного стимула для таких действий, более того, ужесточение порядка налогового учета могло бы служить целям выявления данной практики. Налоговые льготы и снятие ограничений на вычет некоторых видов расходов могут при этих обстоятельствах способствовать росту рисков, а значит, и увеличению издержек финансирования для всех налогоплательщиков за счет проблемы неблагоприятного отбора, возникающей на рынке капиталов. Особо заинтересованы в таких налоговых положениях те, кто не испытывает проблем с финансированием, а именно крупные собственники в отраслях с высокой доходностью, которые одновременно имеют и наибольшие возможности для лоббирования своих интересов.

В других случаях сторонниками льготного порядка налогообложения разных видов являются лица, использующие эти льготы фактически для получения доходов за счет бюджета. Это происходит, например, тогда, когда расходы на какую-либо деятельность, не связанную с получением дохода, полностью освобождаются от налогообложения или когда с помощью льгот снижается налогообложение доходов в каком-либо виде деятельности. Часто при этом для оформления деятельности как льготированной требуются заключения чиновников различных ведомств и различных уровней власти.

Важное ограничение представляет и отсутствие традиций диалога общества и власти в самом широком смысле и общества и политиков в частности. Здесь в дополнение к общей для всех стран с демократическим устройством проблеме рационального неведения избирателя добавляется неготовность политиков искать адекватные способы донести до широких масс населения преимущества предлагаемых решений. При таких обстоятельствах откровенно популистские предложения легче находят поддержку, чем в случае, когда оппозирующая им сторона в состоянии не только предсказать, но и описать на доступном языке последствия этих предложений. С другой стороны, сами избиратели не готовы к восприятию анализа вто-

ричных последствий, в результате чего непосредственные воздействия рассматриваемых проектов воспринимаются как окончательные, что подталкивает политиков к выбору набора предложений, привлекающих именно в своем непосредственном воздействии.

При разработке положений налогового законодательства в интересах общества в целом учет такого рода тенденций необходим. Во-первых, следует проводить экспертизу предлагаемых проектов на предмет их возможного использования для уклонения от уплаты налогов, и очень важно при этом рассматривать возможности уклонения от одних налогов с использованием положений других налогов (ярким примером в этом смысле может служить использование упрощенных систем налогообложения малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей в целях минимизации уплаты налогов крупным бизнесом), а также недостаточную сдерживающую роль остальных законов и институтов. Во-вторых, при выборе концепции необходимо рассматривать возможности ее существенного изменения при модификации отдельных положений проекта.

Противостоять тенденции использования налогообложения в интересах отдельных групп можно было бы, используя более широкое обсуждение в обществе в целом и особенно в экономическом сообществе налоговых предложений на уровне концепций с обязательным обсуждением целей предлагаемых новаций, спектра инструментов, потенциально применимых для достижения этих целей, и предполагаемых последствий принимаемых решений. На практике часто проект становится доступен для изучения широкого круга лиц в тот момент, когда по принципиальным вопросам решения уже приняты и согласованы между отдельными ветвями власти и представителями крупных налогоплательщиков. В результате предметом обсуждения могут стать только отдельные положения разработанных узким кругом проектов, причем сроки, когда высказанное мнение может повлиять на окончательное решение, обычно весьма не продолжительны.

### 3. Последствия.

Принимаемые на начальном этапе перехода законы страдают последовательностью, наличием большого числа лазеек для уклоне-

ния, значительными искажающими эффектами, хотя с учетом приоритетных задач и наличествующих ограничений могут рассматриваться как лучший или, по крайней мере, приемлемый на начальном этапе выбор. Но дальнейшее изменение исходя из сиюминутных, недостаточно проанализированных и неточно определенных целей может приводить к излишнему усложнению, накоплению противоречий, созданию новых лазеек для уклонения при устранении старых, усилению порождаемых налоговой системой искажений, которые в итоге как тормозят развитие экономики, так и препятствуют получению достаточных доходов бюджета.

В этот момент встает вопрос о реформировании налоговой системы в целом. Однако при этом большая часть ограничений, перечисленных выше, сохраняется, хотя ряд из них ослабевает. Дальнейший результат во многом зависит от того, насколько к моменту реформ решены проблемы начального этапа.

#### **4.1. Налог на прибыль в России**

Налог на прибыль в Советском Союзе был введен с 1991 г. принятым в 1990 г. Законом СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций»<sup>502</sup>. Этот налог характеризовался дифференциацией налоговых ставок (а также полномочий по их установлению) в зависимости от уровня рентабельности, отрасли, наличия в числе собственников некоторых категорий лиц, ведомственной подчиненности предприятий и ряда иных условий. Указанный закон действовал на территории России один год. Историю российского законодательства в области налогообложения прибыли можно начинать с принятого 27 декабря 1991 г. в пакете с рядом других налоговых законов и введенного в действие с 1 января 1992 г. Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций», который, обеспечив определенную преемственность с союзным законом, характеризовался изменением ряда неэффективных

---

<sup>502</sup> Подробнее о налоге в 1991 г. см.: Синельников С. и др. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М.: Евразия, 1998. С. 95–96 и 241–243.

положений предшественника и единообразием в обложении юридических лиц (однако с сохранением значительных полномочий по установлению льгот у субъектов Федерации).

Банки в этот период облагались в соответствии с Законом РФ от 12 декабря 1991 г. № 2025-1 «О налогообложении доходов банков».

#### 4.1.1. Налог на прибыль в 1992 г.

##### ***База налогообложения***

Налогообложению по Закону «О налоге на прибыль предприятий и организаций» подлежала прибыль предприятий, которая складывалась из прибыли от реализации продукции предприятия, основных фондов и иного имущества и доходов от внереализационных операций за вычетом расходов на эти операции. Прибыль от реализации продукции согласно Закону равна выручке от реализации продукции (без налога на добавленную стоимость и акцизов), уменьшенной на величину затрат на производство и реализацию, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с Положением о составе затрат, утвержденным постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552.

Выручку от реализации продукции разрешалось определять по кассовому методу. Это положение можно рассматривать в качестве примера того, как институциональные ограничения могут проявляться в положениях налогового законодательства. Хотя при нормальных условиях адекватный расчет доходов как для целей бухгалтерского учета, так и для налоговых целей достигается при применении метода начисления, но в 1992 г. введение этого метода в качестве обязательной нормы привело бы к тяжелым последствиям. Банковская система в 1992–1993 гг. функционировала крайне плохо, сроки прохождения платежей нарушались, речь шла о неделях, а то и о месяцах задержки зачисления денег на счет получателя. В то же время разрушение хозяйственных связей привело к преобладанию предварительной оплаты. Допущение кассового метода в этих условиях можно считать вынужденной мерой.

В Законе предусматривался расчет выручки для целей налогообложения по рыночным ценам в случае бартера или продажи продукции по ценам не выше себестоимости. Эта норма была введена в закон в целях борьбы с уклонением от уплаты налога с использованием трансфертного ценообразования или даже передачи продукции по нулевым ценам при бартере. Следует отметить, что в условиях возможности выбора кассового метода учета возникает возможность маскировки бартера под взаимную реализацию с накоплением задолженности покупателей, а при этом налоговые обязательства не возникают, если только сделка не признана бартером. Если такие операции осуществляются с использованием посредников, то выявить факт замаскированной бартерной сделки непросто. Умышленные неплатежи могут использоваться и для передачи имущества (трансферта). Кассовый метод учета позволяет осуществлять подобные трансферты с минимальными издержками. Даже если впоследствии задолженность погашалась, высокая инфляция приводила к ее обесценению. Значительная распространенность неплатежей отчасти могла объясняться налоговыми причинами.

Первоначально предполагалась публикация сложившихся цен для целей налогообложения, но уже в «Законе о внесении изменений...» от 16 июня 1992 г. задним числом этот порядок был отменен как нереалистичный. Проблема определения рыночных цен и выявления отклонения от рыночных цен при реализации является сложной и требует для удовлетворительного разрешения не только налоговых мер. Однако в 1992 г. принять серьезные меры по борьбе с трансфертным ценообразованием было невозможно, проблема сохраняется до настоящего времени.

В случае реализации основных фондов, нематериальных активов и МБП (малоценных и быстроизнашивающихся предметов) налогом облагалась разница между ценой продажи и остаточной стоимостью имущества.

Доходы (расходы) от внереализационных операций складывались из доходов от долевого участия в деятельности других предприятий, сдачи имущества в аренду, дивидендов, процентов, штрафов (кроме бюджетных санкций).

Законом от 16 июля 1992 г. было введено увеличение валовой прибыли на сумму средств, перечисляемых покупателями продукции в специальные фонды предприятий. Эта норма введена с целью пресечения одной из форм уклонения от налогообложения, когда реализация продукции оформлялась договором по минимальной цене, а остальная сумма перечислялась в специальные фонды.

Для части доходов (прибыли) был установлен особый порядок обложения и база налогообложения по таким доходам рассчитывалась отдельно. Так, доходы по ценным бумагам, принадлежащим предприятию, и доходы от долевого участия в деятельности других предприятий на территории Российской Федерации облагались по ставке 15%.

Для некоторых видов деятельности устанавливались повышенные ставки. Доходы от проката аудио- и видеокассет облагались по ставке 70%. Доходы от казино, игорных домов и игорного бизнеса облагались по ставке 70% до 1 июля 1992 г., с 1 июля 1992 г. – по ставке 90%.

Разрешалось создание резервных фондов в пределах 25% уставного фонда, отчисления в которые (не более 50% налогооблагаемой прибыли) могли уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Покрытие убытка, полученного предприятием, разрешалось за счет прибыли последующих 5 лет равными долями (если полностью использованы резервные фонды). Следует отметить, что возможность переноса убытка на будущее рассматривалась как льгота (в том числе и в Законе она фигурировала в составе льгот), и вычет убытков прошлых лет разрешался только в пределах 50% налогооблагаемой прибыли в совокупности с другими льготами. Такая мера увеличивает риски инвестирования и дестимулирует инвестиции, особенно в конкурентных отраслях, где прибыль мала, а риск временного получения убытка высок. Можно предположить, что в 1991 г. опасения не получить достаточных доходов бюджета преобладали над аллокационными соображениями, особенно в условиях необходимости выполнения социальных обязательств, унаследованных от Советского Союза и общей дезорганизации в экономике. Однако сохранение этой нормы в последующем объяснить сложнее.

Можно предположить, что обладающие большой лоббирующей силой группы со специальными интересами представляли в большой степени интересы крупного монополизированного бизнеса, для которого получение убытка было маловероятно, и отмена ограничения привела бы к выигрышу не для них, а для их потенциальных конкурентов.

Доходы в иностранной валюте пересчитывались в рубли по курсу Центрального банка РФ и облагались в совокупности с выручкой, полученной в рублях. На основании «Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» остатки средств предприятия по валютным счетам, активы в иностранной валюте, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранной валюте отражались в отчетности в российской валюте путем пересчета по официальному курсу на последнее число отчетного месяца. Фактически это положение в 1992–1994 гг. означало включение в состав облагаемых доходов от внереализационных операций курсовой разницы, возникающей у предприятий, имеющих валютно-номинированные активы и пассивы, вследствие текущих изменений курса рубля. В конце 1994 г. данный порядок был отменен.

С 1992 г. заработная плата полностью отражалась в бухгалтерском учете в составе себестоимости продукции. Но при этом в России действовала норма, связанная с уплатой налога на прибыль с сумм превышения оплаты труда над нормируемой величиной, составлявшей в 1992 г. четыре минимальных оклада (ограничение действовало для совокупного фонда оплаты труда). Убыточные предприятия и предприятия, имеющие льготы по налогу на прибыль, налог не платили. Фактически это эквивалентно ограничению на исключение расходов на труд из налоговой базы. Помимо того что такая практика искажала базу налогообложения, она еще и увеличивала издержки фирмы на оплату труда квалифицированных специалистов, в том числе в сфере управления, а также приводила к особым формам уклонения от налогообложения. По сравнению с порядком, действовавшим в бывшем Союзе ССР, порядок, определенный в российском законе, являлся шагом в направлении дальнейшей либерализации хозяйственной деятельности. Наличие ограничений носи-



ло вынужденный характер, их отмена в условиях отсутствия собственности на средства производства и при бесконтрольном распоряжении ими могла привести к весьма значительным перекосам в доходах населения. Важным обстоятельством является и антиинфляционный характер данной меры, позволяющей сдерживать рост заработной платы на высокорентабельных предприятиях, имеющих средства на повышение заработной платы. В отсутствие акционеров – владельцев предприятий не было заинтересованных лиц, которые могли бы воздействовать на руководство предприятий, требуя от него получения прибыли. Руководство предприятий в такой ситуации заинтересовано в возможно больших суммах, остающихся в их распоряжении, т.е. в увеличении средств, направляемых на потребление, и уменьшении налоговых изъятий, причем последнее даже ценой искажения результатов деятельности. При условии возможности отнесения на затраты неограниченной величины расходов на оплату труда прибыль сократилась бы весьма значительно, что, в свою очередь, снизило бы поступление доходов бюджета.

Одновременно отмена этой нормы привела бы к более значительным сокращениям численности работников в условиях отсутствия альтернативных рабочих мест, причем когда население было не готово к самостоятельной деятельности, а правительство не имело ни средств, ни институтов для борьбы с безработицей.

В то же время эта норма была связана с большими издержками для общества. Ее наличие приводило к неэффективному использованию трудовых ресурсов, к множественным злоупотреблениям – например, таким, как включение фиктивных работников в штат предприятий, выплата вознаграждений в натуральной форме, часто с маскировкой этих расходов под затраты на ведение бизнеса (в последнем случае возникает еще и уклонение от других налогов и обязательных платежей, начисляемых от фонда оплаты труда), создание нескольких предприятий, фактически подчиняющихся одному и тому же руководству и выполняющих одни и те же функции, на которые работники оформляются по совместительству или по трудовым договорам, выполняя одну и ту же работу. Это, кстати, приводило не только к потерям налоговых доходов, но и к искажениям статистики

занятости и доходов, поэтому данные о численности работников и доходах за период, пока действовало ограничение, искажены. Рост эффективной ставки налогообложения в результате данной меры играл еще и дестимулирующую роль в инвестиционных решениях.

Вычет затрат из налоговой базы осуществлялся начиная с 1 июля 1992 г. в соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденным постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 (практика введения в действие важных налоговых правил задним числом в 1992 г. не ограничивается этим случаем). Затраты, образующие себестоимость продукции, группировались в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

В элементе «Материальные затраты» отражалась стоимость приобретаемых сырья и материалов, запасных частей, износа средств труда, не относимых к основным фондам, износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями, природного сырья, топлива, покупной энергии, потерь от недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли. Стоимость материальных ресурсов формировалась исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

В элементе «Затраты на оплату труда» отражались затраты на оплату труда, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, и компенсации в пределах норм, предусмотренных законодательством. В себестоимость продукции (работ, услуг) не включались выплачиваемые работникам предприятия в денежной

и натуральной формах премии за счет средств специального назначения и целевых поступлений, материальная помощь, оплата дополнительно предоставляемых сверх предусмотренных законодательством отпусков, оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, оплата путевок на лечение и отдых и другие аналогичные выплаты и затраты.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражались обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции.

В элементе «Амортизация основных фондов» отражалась сумма «амортизационных отчислений» (этот термин восходит к временам Советского Союза, когда действительно осуществлялись отчисления в специальные фонды, однако начиная с 1992 г. это суммы начисленной амортизации) основных фондов, исчисленная исходя из их балансовой стоимости в пределах утвержденных норм, включая и ускоренную амортизацию. Действовавшее до 1 января 2002 г. «Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве» было введено в действие с 1 января 1991 г., а «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в Российской Федерации», на основании которых производилось отнесение на себестоимость износа основных средств, были утверждены постановлением Совета Министров СССР 22 октября 1990 г. Разумеется, нормы не могли учитывать ни возникшей в дальнейшем инфляции, ни изменений в ценах на отдельные виды фондов и порядка их использования.

Применение ускоренной амортизации было предусмотрено постановлением Совета Министров СССР от 22 декабря 1990 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». Этим постановлением разрешалась ускоренная амортизация активной части основных фондов, используемых для увеличения выпуска

вычислительной техники, прогрессивных видов материалов и оборудования, расширения экспорта. Возможность применения предприятиями ускоренной амортизации была ограничена необходимостью согласования с Госпланом СССР или союзных республик.

Помимо ускоренной амортизации, тогда же было разрешено малым предприятиям дополнительно списывать как амортизационные отчисления до 20% первоначальной стоимости основных фондов в первый год их эксплуатации. В соответствии с постановлением СМ РСФСР от 18 июля 1991 г. № 406 «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР» для малых предприятий эта норма была увеличена до 50%.

Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 1991 г. № 60 с 1 января 1992 г. предприятиям было предоставлено право вводить индексацию амортизационных отчислений в связи с произошедшим изменением цен с коэффициентом 2,0 по основным фондам, введенным в эксплуатацию до 1 января 1992 г., с последующим отнесением этих сумм на резервы предстоящих расходов и платежей.

С 1 июля 1992 г. постановлением Правительства РФ от 14 августа 1992 г. № 595 индексация была отменена в связи с переоценкой основных фондов. На основании этого постановления разрешалось применение повышающих коэффициентов амортизации (ускоренная амортизация) предприятиями, реализующими значительные инвестиционные программы по техническому перевооружению производства, по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ.

Название «ускоренная амортизация» предполагало обычную линейную амортизацию с пропорционально увеличенной нормой (увеличение нормы амортизации соответствует общепринятому понятию ускоренной амортизации, но с аллокационной точки зрения важно еще и соответствие правил налоговой амортизации и динамики экономической амортизации). Метод убывающего остатка для целей налогообложения в России не применялся до введения в действие в 2002 г. главы 25 Налогового кодекса. Исследования зару-

бежных специалистов<sup>503</sup> показали, что для большей части основных средств их обесценение происходит экспоненциально, поэтому линейная амортизация, да еще с низкими нормами, увеличивала эффективную ставку налогообложения доходов капитала.

К элементу «Прочие затраты» относились налоги, сборы, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ, по обязательному страхованию производственных фондов и отдельных категорий работников, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, платежи по кредитам в пределах ставок, установленных законодательством, затраты на командировки по установленным нормам, плата сторонним предприятиям за подготовку и переподготовку кадров, затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду, износ по нематериальным активам, отчисления в ремонтный фонд и другие затраты.

Оплата процентов по ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств, на приобретение основных средств и нематериальных активов, а также по просроченным и отсроченным ссудам осуществлялась за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Это положение также увеличивало эффективную ставку налогообложения, дестимулировало финансирование из заемных средств и ставило в неравное положение предприятия с недостаточными для осуществления инвестиций собственными средствами<sup>504</sup>.

Следует отметить, что многие из перечисленных выше ограничений можно объяснить опасениями разработчиков относительно рез-

---

<sup>503</sup> См., напр.: Hulten C.R. Wykoff F.C. The Measurement of Economic Depreciation // Depreciation, Inflation, and the Taxation of Income from Capital. Ed. by Charles R. Hulten. Washington, DC: The Urban Institute Press, 1981.

<sup>504</sup> Отметим, что если бы инвестиционная льгота применялась только в отношении основной суммы используемых в производстве инвестиций и отсутствовали ограничения на перенос убытков, и если бы при этом не облагались и не вычитались проценты и дивиденды, то полученный порядок налогообложения доходов от капитала был бы эквивалентен налогу на реальные потоки денежных средств, нейтральному к инвестиционным решениям. Но поскольку перечисленные условия не выполнялись, запрет вычета процентов был искажающей мерой.

кого снижения доходов бюджета в случае их отмены. Отдельные из них можно было бы оправдать хотя бы в качестве временной меры. Но в совокупности они взаимно усиливали искажающие эффекты друг друга, причем не все из них были достаточно быстро отменены, а некоторые (например, ограничение на перенос убытков) сохранились даже после принятия Налогового кодекса.

### ***Ставки налога***

В 1992 г. ставка налога на прибыль составляла 32%, за исключением прибыли от посреднических операций, а также прибыли бирж и брокерских контор, для которых была установлена ставка 45%. Сельскохозяйственные производители не платили налог на прибыль. До 1 января 1993 г. по ставке 50% облагалась прибыль от проведения концертно-зрелищных мероприятий на площадках с числом мест более двух тысяч. Дивиденды по акциям, проценты по облигациям и другим ценным бумагам облагались у источника выплаты по ставке 15%. Налог на дивиденды предполагал двойное налогообложение, а фактически носил каскадный характер, т.е. дивиденды облагались при каждой их выплате. Наряду с рядом других причин это способствовало снижению выплат дивидендов и «закреплению» средств на том предприятии, на котором они получены (если не осуществляются платежи части собственников в иных формах, что практиковалось нередко, в том числе и для уклонения от налогообложения).

Доли налога на прибыль, зачисляемые в бюджеты субъектов Российской Федерации на основании Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», определялись при утверждении Закона о федеральном бюджете на соответствующие годы.

### ***Льготы по налогу***

Налоговые льготы делились в законе на три части: уменьшение налогооблагаемой прибыли на суммы, направленные на перечисленные в законе цели, понижение ставки налога для определенных

видов предприятий, полное освобождение от уплаты налога конкретных видов объединений и организаций.

Перечень льгот довольно велик и несколько раз дополнялся законами о внесении изменений и указами, поэтому в данной работе целесообразно остановиться на льготах, затрагивающих значительное число предприятий, видов деятельности и видов платежей.

Перечисленные выше ограничения на вычет затрат, связанных с финансированием и использованием капитала, отчасти (а для некоторых предприятий полностью) компенсировались льготами, связанными с капитальными вложениями. В Законе от 27 декабря 1991 г. разрешалось уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, направленные на вложения в производственные мощности, для ряда отраслей (нефтяная, угольная отрасли, конверсионные предприятия, производство медицинской техники, медикаментов, продовольствия и оборудования для переработки продуктов питания, товаров народного потребления). С 1 октября 1992 г. Законом от 16 июля 1992 г. к этому списку были присоединены техническое перевооружение производства в остальных отраслях и реконструкция объектов социальной инфраструктуры.

Из большого числа льгот по налогу на прибыль особо следует выделить порядок, в соответствии с которым налогом не облагалась прибыль, которая была использована предприятиями на содержание находящегося на их балансе жилья и другой социальной инфраструктуры. Фактически обеспечение жильем работников – это расходы на их потребление. Однако исходить из этого соображения при налогообложении в 1992 г. было невозможно. Для предприятий содержание жилья, за проживание в котором платились крайне низкие цены, было не источником дохода, а дополнительным бременем, в некотором смысле даже аналогичной налогам натуральной повинностью. Поэтому данная льгота в тот период была одной из действительно оправданных, вызванных необходимостью поэтапного перехода к коммерциализации жилья, которое традиционно в России и других государствах бывшего СССР являлось для населения фактически бесплатным. Такой порядок позволял несколько сгладить фак-

тические различия в степени отягощенности различных предприятий социальной инфраструктурой.

К числу рациональных льгот следует также отнести действовавшее разрешение уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы, используемые предприятиями на благотворительные цели, в размерах до 2% облагаемой прибыли.

Прибыль уменьшалась также на 30% капитальных вложений на природоохранные мероприятия. С 1 июля 1992 г. уменьшалась прибыль на суммы, направленные на развитие средств связи, на ряд затрат, связанных с пенитенциарной системой, на суммы дивидендов физическим лицам при инвестировании их внутри предприятия на перевооружение и реконструкцию производства, включая НИОКР, а также на перевооружение и реконструкцию объектов социальной инфраструктуры.

Предоставлялась льгота для малых предприятий в части средств, направленных на развитие основных фондов, новой техники и технологий.

В 1992 г. существовало множество налоговых льгот для инвестиций, предоставление которых зависело от вида деятельности, типа и размера предприятия и т.д. Анализ их использования показывает очевидную неэффективность подобных льгот. Их применение вызвало различие эффективных ставок налога на прибыль на различных предприятиях и в различных секторах, что искажало экономические критерии распределения ресурсов. Кроме того, они создавали многочисленные лазейки в нормативных документах, позволяющие практически любому предприятию уменьшать уровень налоговых изъятий. Снизить эти эффекты был призван порядок, согласно которому общая сумма предоставленных предприятию льгот не может уменьшать фактическую сумму налога на прибыль больше, чем на 50%. Однако такое ограничение, хотя и уменьшало потери бюджета, связанные с использованием льгот, само по себе привносило искажающий эффект: предприятия, имеющие достаточно прибыли для осуществления планируемых инвестиций в пределах льгот, облагались с учетом амортизации по отрицательным предельным эффективным налоговым ставкам, а те, чьи инвестиционные планы не ук-



ладывались в 50% прибыли, имели положительную предельную эффективную ставку. Такая дискриминация могла дестимулировать инвестиции не только у тех, кто не имел высокой прибыли: даже у тех, чьи доходы были высоки, инвестиционные планы могли корректироваться в сторону понижения с тем, чтобы не превысить ограничения. Поскольку, как указывалось выше, право вычета из налоговой базы убытка прошлых лет рассматривалось в числе льгот, неблагоприятный эффект в виде уменьшения ожидаемой приведенной стоимости потока будущих доходов от инвестиций усиливался. Для тех, кто вынужден был финансировать инвестиции из заемных средств, эффективная ставка увеличивалась еще больше, поскольку проценты по заемным средствам, направленным на приобретение основных средств, не вычитались из налоговой базы (см. выше). Вероятно, в момент разработки закона с учетом ограничений в сроках и информации такой порядок был оправданным с точки зрения приоритета цели получить достаточные доходы бюджета, однако в дальнейшем устранение в законодательстве положений, искажающих размещение ресурсов, происходило слишком медленно.

Кроме льготы, относящейся к капитальным вложениям, малым предприятиям, производящим товары народного потребления, строительные материалы, строительные и ремонтно-строительные работы, а также производящим и перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию (если доля данных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки), было предоставлено право не платить налог на прибыль в первые два года с момента регистрации.

Уменьшенная на 50% ставка налога применялась для предприятий, где инвалиды и пенсионеры составляют не менее 70% занятых. Наличие такой льготы на первый взгляд служит целям социальной справедливости. Но при этом необходимо учитывать, что круг предприятий, состоящих практически только из инвалидов и пенсионеров и при этом эффективно функционирующих, объективно ограничен. В дальнейшем льготы для предприятий, использующих труд пенсионеров и инвалидов, активно использовались для уклонения от налогообложения. Возможно, взамен такой льготы рационально было бы ввести льготу для предприятий в части платежей в Пенсион-

ный фонд и Фонд социального страхования на каждого занятого пенсионера и инвалида или иной вариант льгот, поощряющих использование труда инвалидов на любых предприятиях (точнее, корректирующих возможное увеличение издержек в связи с созданием условий для труда инвалидов или возникновение потерь из-за сниженной производительности труда).

Кроме того, существовало значительное число льгот, связанных с социальными проблемами (для организаций инвалидов, Пенсионного фонда, религиозных организаций, психоневрологических больниц и т.д.), а также льгота для образовательных учреждений в части сумм, направленных на обеспечение и развитие образовательного процесса.

Предоставлялась также льгота ликвидаторам последствий чернобыльской катастрофы, а с 1 января 1994 г. по Указу Президента № 2270 – ликвидаторам последствий и других радиационных катастроф.

Дополнительные льготы могли вводиться субъектами Федерации.

### ***Порядок исчисления и сроки уплаты налога***

Плательщики налога на прибыль, помимо определения суммы налога на основании данных бухгалтерского учета, должны были планировать прибыль на следующий квартал и в начале квартала подавать в налоговые органы соответствующую справку. На основании предполагаемой прибыли уплачивались авансовые взносы налога. С 1 января 1992 г. авансовые взносы следовало платить в размере 1/6 от прибыли за квартал до 10-го и 25-го числа каждого месяца (для предприятий с иностранными инвестициями был определен особый порядок). Однако в 1992 г. не существовало никаких санкций за неуплату авансовых платежей, если объявлялась нулевая предполагаемая прибыль, чем пользовалось большое число предприятий для перенесения уплаты налога на возможно более поздний срок, что в условиях высокой инфляции давало им немалый выигрыш и приводило к потерям доходов бюджета.

Предприятия с иностранными инвестициями платили авансовые взносы четыре раза в год исходя из предполагаемой годовой суммы налога.

#### 4.1.2. Изменения в налогообложении прибыли в 1993–2001 гг.

##### ***База налогообложения***

В дальнейшем происходила корректировка положений Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций» с учетом выявленных недостатков (главным образом возможностей уклонения).

Законом от «О внесении изменений и дополнений в отдельные законы Российской Федерации о налогах» 22 декабря 1992 г. с 1 января 1993 г. был определен порядок включения в доходы от внереализационных операций сумм, полученных безвозмездно от других предприятий. Это положение позволило ограничить ряд злоупотреблений, хотя действенность его была неполной: существовали лазейки, позволяющие осуществлять трансферты имущества, включая денежные средства, без налогообложения или с минимальным налогообложением, правда, издержки подобных операций возросли.

На основании указанного Закона от 22 декабря 1992 г. с 1 января 1993 г. налог с суммы превышения расходов на оплату труда рассчитывался отдельно от валовой прибыли, поэтому его стали уплачивать и предприятия, получившие убытки. Превышение фондом оплаты труда удвоенной нормируемой величины в 1993 г. облагалось по ставке 50%. Выше описаны формы уклонения от уплаты этого налога, и они продолжали применяться до отмены этого норматива. Порядок обложения удвоенной нормируемой величины расходов на оплату труда по ставке 50% был отменен Указом Президента № 2270 от 22 декабря 1993 г. Тем же указом нормируемая величина увеличена до шестикратного размера минимальной оплаты труда. Обложение превышения оплаты труда над нормируемой величиной отменено с 1996 г.

Одним из наиболее важных изменений, осуществленным в соответствии с Указом Президента № 2270, является установление того,

что с 1 января 1994 г. банки, кредитные учреждения и страховые организации стали плательщиками налога на прибыль.

Указ Президента № 1677 от 1 августа 1994 г. допускал для расчета налога на прибыль применение фактической цены реализации ниже себестоимости продукции, если предприятие длительное время не могло реализовать свою продукцию или если сложившиеся рыночные цены оказались ниже себестоимости. Это важное положение, позволяющее учитывать для налоговых целей сложившуюся неблагоприятную конъюнктуру и снизить риски, однако при наличии жестких ограничений на перенос убытков эффект данной меры снижается. В данном указе также устанавливался порядок определения цены продукции для целей налогообложения при безвозмездной передаче или обмене продукцией, который учитывает цены предшествующих реализаций. При этом исчисленная цена не должна быть ниже себестоимости. Законом о внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 3 декабря 1994 г. это положение указа после уточнения и корректировки было закреплено в Законе о налоге на прибыль.

Законом от 3 декабря 1994 г. были введены исключения из порядка включения в доходы от внереализационных операций сумм, полученных безвозмездно от других предприятий, для передачи ряда объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления, а также предприятиям, учреждениям и организациям органами государственной власти и объединениями предприятий на развитие производственной и непроизводственной базы, а также оборудования, получаемого предприятиями ряда отраслей для определенных целей.

С 10 декабря 1994 г. на основании Закона от 3 декабря 1994 г. валовая прибыль в целях налогообложения уменьшалась на суммы положительных курсовых разниц и увеличивалась на суммы отрицательных курсовых разниц, образовавшихся в результате изменения курса рубля. Фактически это переход к обложению курсовых разниц не по начислению, а по факту реализации. Данная мера выгодна предприятиям (соответственно не выгодна бюджету) при обесцене-

нии рубля. С 20 января 1997 г. вступил в силу Федеральный закон от 10 января 1997 г. № 13-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В соответствии с этим Законом отменяется действовавший с 1995 г. порядок уменьшения в целях налогообложения валовой прибыли на суммы положительных курсовых разниц (увеличения на суммы отрицательных курсовых разниц), образовавшихся в результате изменения курса рубля, действовавшего на день поступления валютных средств на счет предприятия (или на дату последнего отчета), и курса рубля на день определения предприятием суммы налогооблагаемой прибыли с целью расчетов с бюджетом. В соответствии с этим Законом принято постановление Правительства РФ от 11 марта 1997 г. № 273 «О внесении изменений в «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», согласно которому в доход от внереализационных операций включаются положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте, а в расходы от внереализационных операций – отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

Переоценка основных фондов проводилась по состоянию на 1 января 1994 г. и 1 января 1995 г. В соответствии с Письмом Министерства финансов РФ № 147 от 13 декабря 1993 г. при применении с 1 января 1994 г. повышающих или понижающих коэффициентов на издержки производства или обращения относится сумма амортизации, определенная по утвержденным нормам с учетом применяемых коэффициентов. Постановление Правительства РФ № 967 «Об использовании механизма и переоценке основных фондов» от 19 августа 1994 г. разрешило до переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1995 г. применять начиная с 1 июля 1994 г. индексацию амортизационных отчислений в соответствии с индексом инфляции, публикуемым органами государственной статистики.

Постановлением Правительства РФ от 24 июня 1998 г. № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» предоставлялось право в случае, когда балансовая стоимость объектов основных фондов превышает текущие рыночные цены, провести в 1998 г. переоценку основных фондов по состоянию на 1 января 1998 г. путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов основных фондов по документально подтвержденным рыночным ценам на них, сложившимся на 1 января 1998 г. При этом с 1 октября 1998 г. разрешалось применять понижающие коэффициенты к действующим нормам амортизационных отчислений. Стоит отметить, что применение понижающих коэффициентов позволяет несколько смягчить последствия ограничения на перенос убытков на будущее, особенно если стоимость основных средств индексируется. Это пример паллиатива в условиях, когда можно и нужно осуществить более радикальные меры.

В условиях высокой инфляции с аллокационной точки зрения лучшим решением была бы индексация для целей налогообложения баланса в целом, причем с учетом различия индексов по отдельным статьям. Однако введение такого порядка потребовало бы значительных издержек как на его разработку, так и на осуществление.

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», утвержденным Приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 г. № 100, было разрешено применение метода LIFO отнесения материальных затрат на себестоимость (необходимая для применения этого порядка инструкция появилась лишь в декабре 1994 г.), которое позволяло частично уменьшить проблему обесценения затрат относительно стоимости готовой продукции в условиях высокой инфляции.

Применение ускоренной амортизации активной части производственных и основных фондов было с 1994 г. разрешено для высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин на основании перечня, устанавливаемого федеральными органами исполнительной власти. Только в случае необходимости применения коэффициента, превышающего 2, требовалось согласование с финансовыми органами субъектов Российской Федерации. При

этом были сохранены требования о целевом назначении амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом.

Новый порядок применения ускоренной амортизации уменьшил зависимость предприятий от конкретных чиновников органов исполнительной власти. Введение единого для всех перечня позволяло воспользоваться льготой исходя из строго формальных оснований. Кроме того, прежний порядок предусматривал поддержку предприятий, выпускающих определенные виды продукции, т.е. должен был по замыслу служить стимулированию точек роста экономики, определение которых в условиях меняющейся конъюнктуры затруднено.

Постановлением Правительства РФ от 31 декабря 1997 г. № 1672 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений» было отменено включение в налогооблагаемую базу налога на прибыль начисленных ускоренным методом амортизационных отчислений в случае их нецелевого использования. Нельзя не признать разумной мерой отмену положения, контроль за исполнением которого затруднен, а влияние на инвестиционную активность сомнительно. Этим же постановлением устанавливалось, что организациям при ухудшении их финансово-экономических показателей в результате переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1997 г. предоставляется право сохранять при ведении бухгалтерского и статистического учета и составлении отчетности на 1 января 1998 г. балансовую стоимость основных фондов по состоянию на 1 января 1996 г.

В постановлении Правительства РФ от 24 июня 1998 г. № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов», упомянутом выше, в отношении малых предприятий было сформулировано право в целях обновления машин и оборудования списывать как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов в первый год функционирования малого предприятия. В этой норме содержится противоречие в самой формулировке. Обновление машин и оборудования стимулируется только на вновь созданных предприятиях, причем «новизна» этого оборудования никоим образом не регламентируется. Вряд ли такой порядок приведет к обновлению основных

фондов. В то же время в целях снижения барьеров вхождения в отрасль некоторые временные преимущества вновь создающимся предприятиям могут быть приемлемыми, если перерегистрация с целью их повторного использования сопряжена с издержками. Но в данном случае мера могла быть эффективно использована далеко не всеми вновь созданными предприятиями: независимое вновь создающееся предприятие, особенно при высокой потребности в инвестициях, редко получает на начальном этапе значительную прибыль, часто оно может оказаться в этот период убыточным. Увеличение принимаемых к вычету для налоговых целей расходов в сочетании с жестким ограничением на перенос убытков для таких предприятий не приносит заметной выгоды, если приносит ее вообще.

Подобная льгота стимулирует, на наш взгляд, не развитие малого предпринимательства, а вынесение (в тех случаях, когда это возможно) отдельных производств, требующих значительного инвестирования, за рамки материнского предприятия для приобретения ими статуса малых предприятий.

С 1 апреля 1994 г. изменился порядок отнесения процентных платежей на себестоимость. Проценты по отсроченным ссудам стали относиться на себестоимость продукции (Письмо Госналогслужбы РФ от 14 апреля 1994 г. № ВП-6-01/135). Однако ограничения по характеру займов были сохранены.

Постановлением Правительства РФ от 20 ноября 1995 г. № 1133 было разрешено отнесение на себестоимость процентов по полученным заемным средствам, включая кредиты банков и других организаций, используемым субъектами лизинга для осуществления операций финансового лизинга, а также лизинговых платежей по операциям финансового лизинга. Вопрос о предоставлении преимуществ финансовому лизингу подробно рассматривается выше<sup>505</sup>, здесь же интересно отметить, что вычет процентов в других случаях финансирования инвестиций не был разрешен даже в 1995 г.

Только постановлением Правительства РФ от 26 июня 1999 г. № 696 было разрешено относить на внереализационные расходы

---

<sup>505</sup> См. раздел 2.4 «Финансовый лизинг».



проценты, уплачиваемые эмитентом по облигациям, обращение которых осуществляется через организаторов торговли на рынке ценных бумаг, имеющих лицензию Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг. Для целей налогообложения затраты по уплате указанных процентов принимались в пределах действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на три пункта. Следует отметить, что возможность привлечения средств посредством облигаций доступна далеко не каждому налогоплательщику.

Письмом Минфина РФ, Минэкономки РФ, Госналогслужбы РФ и ЦБ России (зарегистрировано в Минюсте РФ 19 января 1996 г. № 1011) «Об установлении для целей налогообложения предельной ставки по уплате процентов по ссудам, полученным в иностранной валюте» было установлено, что для целей налогообложения по налогу на прибыль в 1995 г. произведенные организацией затраты на уплату процентов банкам по кредитам, полученным в свободно конвертируемой валюте, принимаются в размерах, не превышающих 15% годовых. Аналогичный порядок применялся в отношении затрат коммерческих банков и других кредитных организаций, связанных с уплатой процентов по межбанковским кредитам, полученным в иностранной валюте.

Постановлением Правительства РФ от 27 мая 1998 г. № 509 «О внесении изменений в «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» было разрешено относить на себестоимость платежи по заключенным в пользу работников предприятия договорам с негосударственными пенсионными фондами, имеющими государственную лицензию.

Законом о внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 25 апреля 1995 г. был закреплён в Законе о налоге на прибыль установленный Указом Президента № 2270 порядок обложения кредитных и страховых ор-

ганизаций налогом на прибыль. Ранее, как упоминалось выше, такие организации облагались по отдельным законам.

### ***Ставки налога***

Начиная с 1 января 1994 г. на основании Указа Президента РФ № 2270 были изменены ставки налога на прибыль и порядок зачисления соответствующих поступлений в бюджет. Ставка налога на прибыль, зачисляемого в республиканский бюджет, устанавливалась в размере 13%. Ставку налога, зачисляемого в бюджеты субъектов федерации, было разрешено устанавливать их органам власти в пределах 25% для предприятий и организаций и 30% для банков и страховщиков.

Нетрудно заметить, что при этом максимальная ставка налога увеличивалась для всех, кроме посредников. Вместо 45% они стали платить налог по ставке, не превышающей 35%. Такое решение, безусловно, назрело, так как прошлый порядок нес в себе пережитки социалистической идеологии, при котором сфера торговли считалась непроеизводственной сферой, а доход, получаемый в ней, – спекулятивным доходом.

Однако использовавшийся до этого порядок в определенной степени выравнивал положение торговых и промышленных предприятий. Дело в том, что в России в условиях высокой инфляции больше всего страдали от высоких налогов предприятия с длинным циклом производства. Налог на прибыль, упрощенно говоря, взимался с разницы между выручкой и затратами. Часть затрат, а именно материальные затраты, учитывалась по ценам, действовавшим в момент их осуществления. В результате возникала высокая номинальная сумма налогооблагаемой прибыли (а также большая база для НДС), а затраты нового производственного цикла необходимо осуществить уже по более высоким ценам, и при этом они не сразу исключаются из базы налога на прибыль.

Эту проблему могло частично уменьшить применение метода LIFO оценки товарно-материальных запасов (см. выше), но не снять ее полностью. Уменьшение сроков амортизации, необходимое по многим причинам, в такой ситуации тоже полезно, но положения не

спасало, так как речь идет не только об основных средствах, но и о сырье и материалах. Определенным выходом могла бы служить индексация затрат, но сложность и большие издержки по применению такой меры ограничивали возможности ее использования.

Таким образом, с точки зрения обеспечения справедливости налогообложения установление для посредников более высоких ставок, чем для предприятий-производителей (у которых эффективная ставка налога на прибыль повышается в зависимости от уровня инфляции), не являлось в тот момент наилучшим способом обеспечить большую справедливость налогообложения. Можно сказать, что эта мера учитывала наличие ограничений на применение иных налоговых инструментов.

Определенные изменения в описанное положение с посредническими предприятиями, зафиксированное Указом № 2270, внес Федеральный закон от 25 апреля 1995 г. № 64-ФЗ, в котором после долгих обсуждений была установлена (в части налога, зачисляемого в бюджеты субъектов Федерации) максимальная ставка 22% для предприятий, в том числе для иностранных юридических лиц, и 30% для прибыли от посреднических операций и сделок бирж, брокерских контор, банков и страховщиков (т.е. предельная ставка для посреднической деятельности становится равной 43%).

Федеральным законом от 31 марта 1999 г. № 62-ФЗ «О внесении изменений и дополнений...» было установлено, что ставка налога на прибыль предприятий и организаций, зачисляемого в федеральный бюджет, составляет 11%. В бюджеты субъектов Российской Федерации зачислялся налог на прибыль предприятий и организаций (в том числе иностранных юридических лиц) по ставкам, устанавливаемым законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, в размере не свыше 19%, а для предприятий по прибыли, полученной от посреднических операций и сделок, страховщиков, бирж, брокерских контор, банков, других кредитных организаций, – по ставкам в размере не свыше 27%.

## *Льготы по налогу*

В 1993 г. были изменены налоговые льготы по налогу на прибыль, в частности, были освобождены от налога суммы, направляемые на финансирование капитальных вложений не только производственного, но и непроизводственного назначения. С 1 января 1993 г. льгота была распространена на финансирование всех капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения, а с 1 января 1994 г. – и на погашение кредитов банков, используемых для этой цели, «при условии полного использования ими сумм начисленного износа (амортизации) на последнюю отчетную дату». Последнее положение означает, что вычету из налоговой базы подлежит разность между суммой инвестиций и начисленной амортизацией. Для тех, кто имел возможность применить льготу в полном объеме, предельная эффективная ставка становилась равной нулю (ранее, поскольку вычиталась и сумма инвестиций и амортизация, ставка в этой ситуации была отрицательной). Однако было сохранено ограничение в 50% прибыли для вычета таких расходов. Предприятия, инвестиции которых не укладывались в установленный лимит, оказывались дискриминируемыми по сравнению с теми, чьи доходы позволяли осуществить инвестиционные планы в пределах лимита. Инвестиции в непроизводственные активы могли использоваться для вознаграждения работников в натуральной форме без налогообложения подоходным налогом и социальными платежами. Это еще более усугубляло неравенство предприятий, удовлетворяющих и не удовлетворяющих ограничению. Проценты по кредитам банков, полученным на инвестиционные цели, позволялось вычесть только в рамках инвестиционной льготы (с 1995 г.). Если учесть, что в числе первых с большей вероятностью могли оказаться предприятия высокодоходных отраслей, особенно с рыночной властью, а для отраслей с высокой конкуренцией риски увеличивались за счет ограничения на перенос убытков, стимулирующий инвестиции эффект данной меры для экономики в целом следует признать сомнительным.

Здесь целесообразно отметить, что если половина прибыли оставалась после осуществления инвестиций, то она могла выплачиваться

ся в виде дивидендов или расходоваться на приобретение финансовых активов. Дивиденды выплачивались в небольших объемах. Разумеется, при ограничениях на вычет необходимых расходов налоговая прибыль могла быть завышенной, но этот эффект компенсировался широким применением уклонения от налогообложения. В итоге те, кто получал возможность инвестировать с нулевой предельной ставкой, одновременно получал возможность приобретать высокодоходные ценные бумаги, а также участвовать в приобретении других предприятий. Это могло приводить к усилению концентрации капитала у узкого круга лиц.

С 1 января 1994 г. Указом Президента от 22 декабря 1993 г. № 2270 была освобождена от налогообложения прибыль, направленная на финансирование капитальных вложений в порядке долевого участия. Данное положение уменьшило число дискриминируемых видов инвестиций, однако не решило проблему дискриминации предприятий. Кроме того, тот же Указ освободил от налогообложения прибыль банков, полученную от предоставления долгосрочных кредитов (на срок более 3 лет) на цели капитальных вложений в развитие собственной производственной базы. При этом снижаются издержки банков при предоставлении долгосрочных кредитов, что с учетом повышенных рисков долгосрочных кредитов позитивно с точки зрения нейтральности налоговой системы. Но, возможно, целям стимулирования капиталовложений лучше послужило бы уменьшение сроков амортизации, которые являлись завышенными по сравнению с зарубежными странами.

Указом Президента № 2270 к списку льгот было добавлено освобождение от налога прибыли, направленной на НИОКР, в российские фонды фундаментальных исследований и технологического развития (до 10% налогооблагаемой прибыли), в Фонд поддержки предпринимательства и развития конкуренции, на пополнение страховых резервов на страхование жизни.

Указом № 2270 установлено применение пониженной в 1,5 раза ставки налога банками, предоставляющими не менее 50% кредитов сельскохозяйственным предприятиям и малым предприятиям, кроме

торговых и посреднических, а также страховщикам, у которых не менее 50% взносов получено от указанных предприятий.

Также данным Указом список видов деятельности предприятий, на которые распространялось право не платить налог на прибыль в первые два года с момента регистрации, был расширен за счет производства лекарств, изделий медицинского назначения и технических средств реабилитации инвалидов. Причем если выручка от данных видов деятельности превышает 90%, в третий и четвертый годы работы налог уплачивается в размере 25 и 50% соответственно. Срок деятельности малого предприятия, после которого льгота становится необратимой, был увеличен с трех до пяти лет. Последнее положение было принято для ограничения уклонения от налогообложения с использованием льгот.

В 1993 г. уменьшение прибыли на сумму взносов на благотворительные цели ограничено перечнем организаций – адресатов перечислений и долей в налогооблагаемой прибыли. До 1 января 1993 г. эта доля составляла 2%, затем была увеличена до 3%, а в черныбыльские благотворительные организации – до 5%.

С 27 октября 1994 г. при условии выполнения ряда условий были освобождены от налога добровольные пожертвования в избирательные фонды кандидатов в депутаты.

Указ Президента № 99 от 7 февраля 1995 г. предоставил льготу при перечислении взносов в Фонд 50-летия Победы в пределах 5% налогооблагаемой прибыли в совокупности с другими взносами на благотворительные цели.

В соответствии с Федеральным законом от 10 января 1997 г. № 13-ФЗ была отменена льгота для отчислений в резервный и другие аналогичные по назначению фонды предприятиями, для которых предусмотрено создание таких фондов, в пределах 50% налогооблагаемой прибыли. Отменена льгота в части ставки налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, которая устанавливалась в размере 8% для банков, предоставляющих не менее 50% общей суммы кредитов сельскохозяйственным предприятиям, производящим или перерабатывающим сельскохозяйственную продукцию, а также малым предприятиям (за исключением малых предприятий,

осуществляющих снабженческо-сбытовую, торговую, закупочную и посредническую деятельность); страховщиков, которыми не менее 50% страховых взносов за отчетный период получено от страхования таких предприятий (льгота была введена Федеральным законом от 31 декабря 1995 г. № 227-ФЗ). Установлена льгота для средств, направляемых товариществами собственников жилья, жилищно-строительными, жилищными потребительскими кооперативами на обслуживание и ремонт жилых и нежилых помещений, инженерного оборудования жилых домов, в целях управления которыми и для эксплуатации которых указанные организации были созданы.

### ***Порядок исчисления и сроки уплаты налога***

Важным новшеством 1993 г. стало введение порядка доплаты в бюджет суммы процентов, начисленных на разницу между внесенными авансовыми платежами по налогу на прибыль и фактической величиной налога в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Законом от 22 декабря 1992 г. «О внесении изменений...» с 1 января 1993 г. был установлен порядок уточнения разницы между авансовыми взносами и фактически полученной прибылью. В целях противодействия занижению авансовых платежей разница между величиной, подлежащей взносу в бюджет по фактической прибыли, и авансовыми взносами индексировалась исходя из ставки рефинансирования, устанавливаемой в истекшем квартале ЦБ России.

Если же не позднее чем за 20 дней до окончания квартала подавался перерасчет объемов обязательств в налоговую инспекцию и уплачивалась разница, то финансовые санкции не применялись. Для пересмотра размера предполагаемой прибыли в соответствии с Письмом Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 13 апреля 1993 г. № ЮУ-4-01/53н требовалось предоставление оснований (изменение производственных показателей, цен и т.д.) для осуществления этих изменений.

Данное изменение отразилось в динамике налоговых поступлений за 1993 г. В дальнейшем введение санкций привело к уменьшению колебаний в налоговых поступлениях и увеличению фактиче-

ских сумм авансовых платежей. Но сама необходимость внесения такого изменения, точнее, отсутствие подобной меры в первоначальном тексте закона, служит хорошей иллюстрацией того, что в условиях ограничений по времени при разработке могут быть допущены серьезные пробелы в законах. В данном случае была очевидная возможность коррекции без нарушения логики закона, но иногда положение, которое требуется корректировать, существенно для других составляющих налога или учтено при разработке прочих налогов. Но в 1991 г., как уже говорилось, крайняя поспешность была оправданна.

С 1 января 1994 г. Указом Президента № 2270 внесение авансовых платежей было определено в размере 1/3 квартальной суммы налога до 15-го числа каждого месяца, и освобождались от уплаты авансовых взносов малые предприятия, инвестиционные фонды, бюджетные организации и предприятия, добывающие драгоценные металлы.

В 1995 г. Федеральным законом от 25 апреля 1995 г. перечень плательщиков был расширен за счет филиалов и других подразделений предприятий, имеющих отдельный баланс и расчетный счет. Установлен порядок зачисления налога на прибыль в доходы бюджетов субъектов РФ по месту нахождения структурных подразделений, не имеющих расчетного счета. Доля прибыли, перечисляемая в бюджеты субъектов Федерации по месту нахождения данных подразделений, согласно этому порядку определяется пропорционально оплате труда и стоимости основных производственных фондов.

Федеральным законом от 10 января 1997 г. № 13-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» было установлено, что начиная с 1 января 1997 г. все предприятия, за исключением бюджетных организаций, малых предприятий и иностранных юридических лиц, имеют право перейти на ежемесячную уплату в бюджет налога на прибыль исходя из фактически полученной прибыли за предшествующий месяц и ставки налога. Возможность ежемесячной уплаты позволила предприятиям платить налог по факту взамен уплаты авансовых платежей. Для некоторых предприятий, особенно для тех,



у которых в силу характера деятельности, сезонной динамики или иных причин высоки колебания налоговой базы, это важно. Однако переход к годовому отчетному периоду позволил бы решить ту же самую проблему с одновременным снижением издержек, связанных с уплатой налога.

#### 4.1.3. Глава 25 Налогового кодекса – реформа налога на прибыль

Реформа налогообложения прибыли охватывает широкий круг вопросов, при этом изменения, осуществленные при принятии главы 25 Налогового кодекса, в некоторых отношениях были радикальными. Интересно проанализировать те из них, которые могут иметь существенное влияние на решения предприятий об инвестициях, выбор ими способа финансирования и на доступность средств финансирования инвестиций.

Следует отметить, что немало публикаций, преимущественно критического характера, посвящено принятым в 2001 г. изменениям по этим вопросам. Основными объектами критики являются принятие порядка обязательного применения для целей налогообложения учета по методу начисления и отмена льготы на финансирование капитальных вложений.

При этом обычно подчеркивается острота проблемы финансирования инвестиций в российской экономике. Проблема является настолько безотлагательной, что порождает соблазн найти временные решения не в устранении ее причин, а в лечении симптомов. Поэтому, прежде чем принимать налоговые меры в этой области, необходимо понять, каким образом и в какой степени они могут повлиять на результат. Для этого необходим анализ причин возникновения проблемы и возможных способов ее разрешения.

Здесь следует отметить, что различного рода налоговые меры, направленные на стимулирование инвестиций, применялись и применяются в различных странах – как в развитых индустриальных, так и в развивающихся и в переходных экономиках. Однако даже сторонники предоставления налоговых льгот соглашаются, что в вопросе привлечения инвестиций гораздо большее значение, чем

эффективные налоговые ставки, имеют политическая и экономическая стабильность и институциональные проблемы, в частности, проблема инфорсmenta прав собственности. Опыт различных стран также показывает, что применение одних только налоговых мер не приводило к существенным успехам в привлечении инвестиций. В тех странах, которые добивались экономического роста, используя при этом налоговые стимулы, не наблюдалось выраженных политических, экономических и административных проблем. При этом многие страны применяли инвестиционные льготы без заметного успеха в привлечении инвестиций. В то же время в некоторых странах – например, в Чили и Эстонии – наблюдалось экономическое развитие, хотя налоговые стимулы не применялись.

В последнее время как в экономическом сообществе, так в среде предпринимателей сложилось отчетливое понимание того, что после снижения политических рисков в российской экономике одним из основных обстоятельств, препятствующих решению проблемы финансирования инвестиций, стал так называемый «кризис доверия» российским предприятиям со стороны потенциальных инвесторов – как отечественных, так и иностранных<sup>506</sup>.

---

<sup>506</sup> В условиях, когда законодательство не создает препятствий выводу прибыли с предприятия в интересах узкой группы крупных акционеров и представляющего их интересы менеджмента, вероятность миноритарных акционеров получить доход в виде либо достаточных дивидендов, либо прироста стоимости акций, заметно снижается. При этом соответственно снижается желание инвестировать сбережения непосредственно в акции предприятий. Данное утверждение не означает, что все предприятия стремятся к выводу прибыли и обману миноритарных акционеров. Оно лишь означает, что потенциальные держатели небольших или диверсифицированных пакетов акций не могут заранее определить намерения крупных владельцев конкретного предприятия и оценивают среднюю вероятность по экономике в целом, что их вложения принесут или не принесут доход.

Аналогичным образом обстоит дело и с потенциальными держателями облигаций предприятия. В этом случае большее значение, чем вывод прибыли, имеет вывод активов предприятия в компании, аффилированные держателям значительных пакетов акций. При этом отсутствуют гарантии того, что предприятие, эмитировавшее облигации, даже будучи в настоящее время аккуратным плательщиком, через некоторое время не прекратит платежи и не окажется банкротом, причем активы данного предприятия будут недоступны, например, в силу того, что применялся финансовый лизинг (при угрозе банкротства для вывода активов может применяться воз-

Последствия такого положения различны для разных групп предприятий – в сложившейся ситуации потери несут прежде всего те предприятия, которые стремятся к развитию и предложению своих ценных бумаг на финансовых рынках<sup>507</sup>.

Эта проблема, разумеется, должна решаться не в налоговом законодательстве. Однако в тех случаях, когда используемые для вывода прибыли или активов операции получают налоговые преимущества, даже наличие ограничений в неналоговом законодательстве может не сдерживать стремления отдельных владельцев предприятий получить выгоду посредством указанных действий, и, что особенно важно, наличие таких преимуществ может служить сигналом повышенного риска для потенциальных инвесторов.

Недаром вопросы корпоративного управления вышли в последнее время в число первоочередных как для государственных органов, так и для организаций и объединений предпринимателей.

### *Льготы*

Следует отметить, что льготы приводят к издержкам для экономики.

В число явно наблюдаемых издержек прежде всего следует включить потери доходов бюджета. При этом важно осознавать, что потери доходов бюджета в силу предоставления льгот одним налогоплательщикам – это неизбежные потери других налогоплательщиков. Выпадающие доходы бюджета будут либо получены за счет

---

вратный лизинг). Предприятиям небольшого или среднего масштаба при таких обстоятельствах труднее привлечь заемные средства путем эмиссии облигаций.

<sup>507</sup> Следует отметить, что данная проблема является особенно важной не только в силу того, что предприятия страдают от недостатка средств для финансирования деятельности. Кризис доверия приводит к фактической недоступности для населения ряда способов инвестирования сбережений, невозможности эффективного функционирования институциональных инвесторов, особенно таких, как инвестиционные и пенсионные фонды, которые по своей природе не должны быть крупными акционерами, так как именно диверсификация пакета ценных бумаг обеспечивает приемлемые для их клиентов риски.

Таким образом, даже решение вопросов, связанных с пенсионным страхованием, тесно увязано с проблемой кризиса доверия.

увеличения налоговых ставок по другим налогам, либо профинансированы за счет долга, а значит, приведут к потерям будущих поколений, либо приведут к неосуществлению важных для общества проектов, связанных с финансированием общественных благ и благ с особыми достоинствами. При этом в значительной степени эти потери доходов не компенсируются выгодами, поскольку большей частью льготы предоставляются тем инвестициям, которые были бы осуществлены в любом случае. Кроме того, часто положения о льготах сформулированы таким образом, что льготы выгоднее применять в отношении инвестиций в краткосрочные высокодоходные проекты.

Другой вид явных потерь от применения льгот заключается в том, что их наличие создает возможности для ухода от налогообложения. Это происходит как собственно за счет применения различных схем, позволяющих легально использовать льготы теми, кому они, по своей сути, не были предназначены, так и за счет сопутствующего льготам усложнения налогового законодательства, порождающего проблемы с администрированием. При этом для снижения потерь от налогового планирования, связанного с наличием льгот, обычно принимаются меры, препятствующие уходу от налогообложения, которые сами по себе сложны в применении и порождают неопределенность для налогоплательщика, что может приводить к сдерживанию тех самых инвестиций, ради которых и устанавливались льготы.

Менее явные и трудно измеримые издержки возникают в силу искажающего характера льгот. При наличии льгот изменяется структура доходности после налогообложения различных видов деятельности по сравнению с той, которая была бы в отсутствие налогообложения, а также при налогообложении в отсутствие льгот. Это приводит к неэффективному размещению ресурсов.

Для России в силу ряда причин актуальной является та особенность налоговых льгот, что они, особенно в той форме, в которой они применялись, приводили к существенным искажениям и могли сдерживать конкуренцию в экономике. Льготы по налогу на прибыль, особенно инвестиционная льгота, могли быть использованы

только теми предприятиями, которые уже функционируют в отрасли и имеют достаточную прибыль. Так, инвестиционная льгота предоставляла предприятиям право вычесть из налоговой базы расходы на финансирование инвестиций, включая погашение кредитов и выплаты процентов по кредитам, и при этом начислять амортизацию от полной стоимости оборудования. Однако право применения этой льготы в совокупности с другими льготами, к которым также относился перенос убытков на будущее, ограничивалось 50% налоговой базы текущего периода. Применить такую льготу было легче крупным предприятиям, особенно с диверсифицированной деятельностью, а также уже достаточно длительное время существующим, имеющим достаточную прибыль, причем во многих случаях в силу дискретного характера осуществляемых инвестиций значение могла иметь не столько доходность, сколько масса прибыли. Если учесть, что предприятия нередко практиковали финансирование некоторых расходов сотрудников из нераспределенной прибыли вместо выплаты заработной платы, ограничение в 50% могло иметь меньшее значение. Однако этот способ налогового планирования также был менее доступным мелким и средним предприятиям, чем достаточно крупным.

При разработке данной льготы предполагалось, что она должна применяться только в отношении чистых инвестиций, поскольку уменьшать налоговую базу разрешалось только на те суммы капитальных вложений, которые превышали начисленную за период амортизацию. Но возможность применения пониженных норм амортизации, появившаяся с некоторыми ограничениями с 1994 г., а затем с 1998 г. расширенная, делала это ограничение менее связывающим. Правда, уменьшение начисленной амортизации давало возможность вычесть дополнительно в текущем периоде в составе льготы только половину суммы уменьшения. Но оставшиеся невычтенными суммы амортизации могли вычитаться в последующие периоды, а перенос льготы предусмотрен не был.

При монопольном характере отрасли применяемые льготы могут позволять действующей монополии с меньшими издержками пре-

пятствовать входу в отрасль конкурента<sup>508</sup>. Расширение инвестиционного вычета путем включения в расходы, уменьшающие налоговую базу, финансирования жилищного строительства, усугубляет проблему. Давно функционирующее предприятие при наличии такой льготы может за счет нее обеспечивать часть вознаграждения своих работников в виде более дешевого жилья, а значит, снижать не только затраты на капитал, но и затраты на труд. В этих условиях конкурировать вновь входящим в отрасль предприятиям становится еще сложнее.

Предприятия, находящиеся в начальной стадии своего развития, осуществляющие реструктуризацию и временно несущие убытки, не могли воспользоваться инвестиционной льготой даже при наличии потенциально высокодоходных проектов. В сочетании с ограничениями переноса убытков на будущее такая мера приводила к тому, что некоторые такие проекты могли оставаться нереализованными, т.е. льгота, стимулируя инвестиции отдельных предприятий, могла способствовать даже снижению совокупных инвестиций.

Таким образом, те фирмы, которые были недавно созданы и недавно начали деятельность на некотором рынке, были вынуждены не просто конкурировать с давно действующими в отрасли предприятиями, но конкурировать в условиях, когда эти действующие предприятия могут получить существенные преимущества путем применения льгот. Причем вышеизложенное относится и к другим льготам, применяемым предприятиями, но к инвестиционной льготе особенно. Это обстоятельство являлось критически важным в ситуации, когда в связи с кризисом доверия вновь создающиеся и входя-

---

<sup>508</sup> Известно, что монополии часто по ряду причин поддерживают избыточные мощности. Одна из причин поддержания избыточных мощностей связана с возможностью при их наличии блокировать вход конкурента путем угрозы краткосрочного расширения объемов выпуска до уровня, при котором снизившаяся цена вызовет разорение конкурента. Если поддержание избыточных мощностей финансируется другими налогоплательщиками, использование такой возможности может быть особенно привлекательным.

щие в отрасль предприятия не могут привлечь достаточных средств для финансирования своих расходов<sup>509</sup>.

В тех случаях, когда льгота предоставлялась тем инвестициям, которые в любом случае были бы осуществлены, она утрачивала свой стимулирующий характер и становилась исключительно инструментом перераспределения, причем часто такое перераспределение происходило от низкодоходных групп населения к высокодоходным.

Имеет право на существование и сложно проверяемая гипотеза, что наличие льготы могло уменьшать стимулы для крупных предприятий к поиску путей преодоления кризиса доверия. Возможность привлечения 35% средств для финансирования инвестиций с использованием государства давала возможность тем, кто мог использовать льготу, обходиться без привлечения (или с меньшим, чем было бы в отсутствие льготы) инвестиций с использованием финансовых рынков. Поскольку группы влияния преимущественно представляют интересы именно крупных предприятий, можно было предположить усиление с отменой льготы процессов совершенствования законодательства и механизмов его реализации в направлении защиты прав инвесторов. По меньшей мере, можно предположить увеличение заинтересованности в привлечении средств на финансовых рынках и тенденции к повышению прозрачности крупных организаций.

В силу всех вышеизложенных причин принятое Государственной Думой решение об отмене всех льгот по налогу на прибыль с одновременным снижением ставки налога с 35 до 24% следует рассматривать как способствующее улучшению инвестиционного климата. Эти меры привели к созданию равных (или приближающихся к равным) условий для предприятий, как действующих, так и вновь создающихся, и способствовали эффективному инвестированию (при

---

<sup>509</sup> Снижение ставки налога на прибыль, сопровождавшееся отменой всех льгот, которые явно были названы в проекте главы 25 Налогового кодекса льготами или вычетами, уменьшило актуальность вопроса в отношении непосредственно налога на прибыль организаций. Однако проблема не устранена полностью, и этот вопрос будет обсуждаться ниже.

прочих равных, поскольку целый ряд иных факторов воздействовал в противоположном направлении) и увеличению объемов производства.

### *Доходы предприятий*

Однако не все налоговые преимущества отдельным предприятиям или отдельным хозяйственным операциям были устранены. Те из них, которые не были явным образом названы льготами, а относились в соответствии с классификацией, принятой в главе 25 Налогового кодекса, к порядку определения доходов и расходов для целей налогообложения, были сохранены в кодексе, а в некоторых случаях расширены по сравнению с действующим законодательством.

Примером расширения перечня не учитываемых при налогообложении доходов может служить принятая в результате обсуждения главы 25 НК РФ возможность передачи имущества (включая денежные средства) от одного предприятия другому без включения его стоимости в налогооблагаемый доход, когда принимающая сторона владеет более чем 50% акционерного капитала передающей<sup>510</sup> (в редакции Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ; первоначально во всех случаях речь шла о доле не меньшей, чем 50%). При передаче имущества от дочерней компании материнской это означает, по существу, выплату дивидендов без налогообложения, причем безналоговые дивиденды выплачиваются не всем акционерам, а только материнской компании. Это положение создает преимущества холдингам по сравнению с другими организациями. Если же доля материнской компании в акционерном капитале дочерней менее 100%, его также можно рассматривать как налоговую льготу для фактической выплаты дивидендов только крупным акционерам без учета интересов миноритарных акционеров. Аналогичные проблемы могут возникнуть и в том случае, когда средства передаются дочерней фирме от материнской, особенно если доля материнской фирмы в капитале дочерней менее 100%. Например, материнская компания передает имущество дочерней, в которой ее доля 50% плюс 1 акция,

---

<sup>510</sup> См. подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.



а остальными акциями владеет крупнейший акционер материнской компании. В этом случае материнская компания и остальные ее акционеры сохранят право на доход (часть дохода) только от половины переданного имущества, вторую половину получит крупнейший акционер единолично. Понятно, что вопрос перехода собственности не вполне налоговый, однако не ясно, почему такие действия должны поощряться налоговыми мерами.

В то же время освобождение передачи средств от дочерней компании материнской или от материнской дочерней при доле собственности в 100% имеет иную природу, и против такого освобождения трудно найти аргументы.

### ***Расходы, учитываемые и не учитываемые при формировании налоговой базы***

Перечень расходов, разрешенных к вычету из налоговой базы, с принятием главы 25 Налогового кодекса существенно расширился по сравнению с действовавшим ранее законодательством. Во многих случаях это является оправданным и будет способствовать более адекватному отражению необходимых для ведения бизнеса расходов предприятий и тем самым улучшению инвестиционного климата.

Были расширены возможности вычета расходов на НИОКР из базы налогообложения. При этом следует признать целесообразным установление одинакового порядка вычета расходов для результативных и безрезультатных расходов на НИОКР, поскольку различить эти категории в случае проверки налоговыми органами невозможно. Однако в первоначальной редакции главы 25 НК РФ как результативные, так и безрезультатные расходы капитализировались на три года, но безрезультатные подлежали «включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов».

Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств принимались к вычету в текущем периоде на значительно более мягких условиях, чем ранее. Следует отметить, что неограниченный вычет расходов на ремонт может создать возможности для злоупотреблений, поэтому их следовало бы ограничить.

Кодексом предоставлена возможность формирования за счет налоговой базы резервов по сомнительным долгам (ст. 266) и резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267). Эта мера является, по меньшей мере, спорной. Формирование резерва по гарантийному обслуживанию уменьшает налоговую базу, предоставляя право принимать расходы к вычету до того, как они осуществлены. Формирование резервов по сомнительным долгам в значительной степени элиминирует преимущества принятия обязательности метода начисления для налоговых целей.

В числе других расходов, ограничения на вычет которых были устранены или уменьшены с принятием главы 25 Налогового кодекса, следует упомянуть расходы на рекламу, на имущественное страхование и страхование коммерческих рисков; на выплату процентов по заемным средствам, полученным как от банков, так и от других организаций; на обучение персонала. Необходимость расширения возможности принятия таких расходов при формировании налоговой базы признавалась всеми лицами, связанными с разработкой проектов, однако расхождения были в степени такого расширения. В конечном счете, был принят вариант, предусматривающий значительную либерализацию учета таких расходов, но с сохранением некоторых ограничений.

Уменьшены также ограничения на вычет расходов по договорам долгосрочного страхования жизни, долгосрочного добровольного страхования пенсии, по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, по договорам добровольного медицинского страхования. При этом предел принимаемых к вычету расходов не связан ни с числом застрахованных, ни с размером сумм страховых взносов на одного работника, а только с суммарным фондом заработной платы предприятия. Такое положение может усугублять дифференциацию доходов населения и не согласуется с практикой налогообложения развитых стран.

Были сняты также ограничения на вычет командировочных (кроме суточных) и представительских расходов. Эти виды расходов часто используются для маскировки личного потребления под предпринимательские расходы. Контроль необходимости подобных рас-

ходов для получения доходов практически невозможен. Ограничение расходов на проезд и проживание стоимостью билетов экономического класса и стоимостью проживания в гостиницах определенного уровня – нормальная, часто применяющаяся практика.

Расходы по содержанию объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в главе 25 Налогового кодекса ограничиваются, что позволяет снизить практику их использования для оплаты за счет предприятия расходов на потребление сотрудников. Предусмотрено сравнение условий оказания услуг с условиями у организаций, для которых эта деятельность является основной. Однако в число этих условий не включается публичность договора, поэтому сохраняется возможность злоупотреблений посредством безналогового финансирования расходов физических лиц за счет средств предприятия.

Сохранились в кодексе, а в некоторых случаях расширились некоторые иные возможности уклонения от налогообложения, причем сопровождающиеся выводом прибыли предприятия. Эти возможности включают, в частности, отсутствие ограничений на вычет из налоговой базы расходов, фактический объем которых невозможно проверить (например, расходов на консультационные и информационные услуги). Объем таких расходов определяется исключительно договорами между контрагентами, и при наличии разных ставок налогообложения возникает возможность уклонения путем завышения расходов у того предприятия, которое платит налог по более высокой ставке. Ставки варьируют, в частности между регионами, отличаются для малого бизнеса, и, кроме того, есть возможность использовать для уклонения от налогообложения аффилированные предприятия, зарегистрированные в офшорах.

### ***Порядок начисления амортизации для целей налогообложения***

Изменился и порядок начисления амортизации для целей налогообложения. Для амортизируемого имущества, кроме зданий и сооружений, применялась амортизация по методу убывающего остатка с линейным списанием остаточной стоимости после достижения ею

20%. Изменены и нормы амортизации в сторону уменьшения. Точнее, для целей начисления амортизации стали применяться установленные постановлением правительства интервалы сроков полезного использования, исходя из которых предприятия по формулам, заданным в кодексе, рассчитывают нормы амортизации. Разумеется, остается открытым вопрос, насколько соответствуют установленные сроки полезного использования фактическим, поскольку методика их определения не была обнародована, а значит, не решен и вопрос о степени возможного искажающего влияния порядка начисления амортизации на выбор инвестиций в разные виды активов. К сожалению, было отвергнуто предложение, вносившееся Министерством финансов, по начислению амортизации методом убывающего остатка в составе укрупненных групп или амортизационных пулов<sup>511</sup>. Хотя метод в версии Минфина предлагался не вполне последовательно, например, при реализации актива предполагалось рассчитывать по формуле его остаточную стоимость, но даже в том виде, в котором данный порядок вносился в Думу на рассмотрение, а тем более после очень небольшой доработки, он в случае его принятия мог существенно упростить учет амортизируемого имущества и снизить издержки уплаты налогов. Однако в процессе обсуждения кодекса была предпринята попытка «улучшить» данный порядок путем комбинации его с порядком начисления амортизации по отдельным объектам имущества. Разумеется, это привело к утрате достоинств каждого из способов и к усугублению их недостатков. В конечном итоге, было принято решение начислять амортизацию по отдельным видам имущества.

Здесь следует отметить, что в главе 25 НК РФ предусматривается право применения пониженных норм амортизации по решению руководителя организации. Эту меру трудно признать целесообразной. При применении пониженных норм усложняются учет и проверка правильности начисления амортизации налоговыми органами и увеличиваются возможности налогового планирования. Единственным

---

<sup>511</sup> Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ в Налоговый кодекс РФ внесены изменения и дополнения, предусматривающие возможность начисления амортизации методом убывающего остатка в составе амортизационных групп.

достоинством этой меры можно считать то, что она позволяет фактически устранить установленное ограничение на перенос убытков. Однако в этом случае опять возникает дискриминация: предприятия, у которых нет достаточного количества амортизируемого имущества, будут вынуждены подчиняться ограничению.

Следует также отметить сохранение права начислять амортизацию по имуществу, являющемуся предметом финансового лизинга, с повышающим коэффициентом не выше 3. Однако этот вопрос целесообразно рассмотреть отдельно<sup>512</sup>.

### ***Метод учета и формирование резервов по сомнительным долгам***

Важным вопросом, который вызвал при обсуждении законопроекта бурную и продолжительную дискуссию, был вопрос об обязательности применении метода начисления для целей налогообложения. Наличие права выбора между кассовым методом и методом начисления для целей налогообложения создает возможности как для налогового планирования, так и для прямого уклонения от налогообложения путем создания аффилированных посредников, которые, реализуя продукцию предприятия-производителя, не перечисляют ему причитающиеся суммы оплаты. Переход на обязательное ведение налогового учета реализованной продукции и прибыли по факту отгрузки продукции, а не ее оплаты, т.е. переход с кассового метода учета на метод начисления, позволил предотвратить отрицательное воздействие инфляции на доходы бюджета и снизил негативные стимулы развития кризиса взаимных неплатежей предприятий. Этот вопрос чрезвычайно важен, причем положительное решение Государственной Думы по этому вопросу было в значительной степени неожиданным, поскольку добиться принятия определенных налоговых обязательств по НДС по методу начисления в тот момент так и не удалось (переход к методу начисления при определении налоговых обязательств по НДС происходил позже и неодномоментно). Здесь еще следует учесть, что действовавший до принятия главы

---

<sup>512</sup> См. раздел 2.4 «Финансовый лизинг».

25 НК РФ порядок налогообложения позволял, по существу, вести для целей налогообложения учет доходов по кассовому методу, а расходов – по методу начисления.

Разумеется, на начальном этапе перехода к новому порядку налогообложения возможны были ситуации возникновения налоговых обязательств, превышающих средства, доступные предприятию для их уплаты. Могло увеличиться и число предприятий, подлежащих банкротству. Для исключения случаев банкротства предприятий, оказавшихся в сложной ситуации в силу объективных причин, следовало предусмотреть переходный период, в течение которого, в принципе, можно было допустить отсрочки по платежам налогов, однако предоставление такого права должно было производиться на основании обоснованных расчетов. Издержки, которые требуются на переходный период, должны окупиться в дальнейшем уменьшением масштабов уклонения, снижением стимулов к использованию бартера и денежных суррогатов в расчетах, а также общим оздоровлением экономической ситуации.

Следует сделать особую оговорку относительно формирования резервов по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ)<sup>513</sup>. В свете приведенных выше соображений не является совершенно неприемлемым в качестве временной меры формирование резерва по сомнительным долгам для предприятий. Но для избежания злоупотреблений следовало бы установить достаточно жесткие ограничения на объемы таких резервов и порядок их формирования или ограничить порядок принятия к вычету из базы налогообложения долгов, признанных безнадежными, обусловив возможность уменьшения налоговой базы на сумму таких долгов только ситуациями, когда налогоплательщик предпринимал разумные и достаточные усилия по взысканию долга. Это, по крайней мере, уменьшило бы возможность манипулирования задолженностью с целью снижения налоговых обязательств. У предприятий реального сектора безнадежная задолженность должна быть исключительным явлением, она не возникает в значительных масштабах, если для этого не существует каких-либо особых при-

---

<sup>513</sup> Подробнее см. раздел 2.3 «Резервы по сомнительным долгам».

чин: предприятия обычно хорошо знают тех покупателей, которым отгружают значительные партии продукции без предварительной оплаты; от контрагентов, о надежности которых нет достоверной информации, обычно требуют предварительную оплату. Доход предприятия возникает тогда, когда оно получает право на этот доход. Предоставление контрагенту товарного кредита есть фактически распоряжение доходом. Поэтому, коль скоро у предприятия есть выбор, нельзя рассматривать определение налога по методу начисления как налогообложение неполученных доходов. Избыточное принятие на себя государством рисков ошибочных решений менеджмента приводит к неэффективному размещению ресурсов в экономике, поэтому вообще не следовало бы разрешать формирование каких-либо резервов по сомнительным долгам небанковским организациям. Однако сторонники резервов по сомнительным долгам (как и сторонники сохранения кассового метода учета) ссылались, помимо прочего, на неплатежи со стороны государства. Маловероятно, что право создания таких резервов будет возможно отменить, пока со стороны государства будет наблюдаться нарушение обязательств.

В главе 25 Налогового кодекса разрешено использование кассового метода малыми предприятиями. Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ). Для малых предприятий можно допустить применение кассового метода, особенно при использовании упрощенного учета. Однако данное положение создает возможности уклонения от налогообложения. Чтобы этого не происходило, важно предусмотреть, чтобы продавец продукции не применял кассовый метод учета в части значительных сумм доходов, полученных от покупателя, применяющего метод начисления, в следующих случаях: если данные покупатель и продавец являются взаимозависимыми лицами; если продавец является постоянным поставщиком данного покупателя и при этом у поставщика наблюдалась

дебиторская задолженность данного покупателя в течение продолжительного срока и в значительном объеме.

Кроме того, следовало бы предусмотреть консолидацию доходов аффилированных лиц для целей признания предприятия удовлетворяющим этому критерию. Для уменьшения возможностей налогового планирования нужно ограничить возможность произвольно часто менять выбранные методы учета, например, запретить изменение выбираемого метода учета чаще, чем раз в несколько лет<sup>514</sup>.

Важно принимать во внимание, что если выручка (или доход) определяется по кассовому методу, то при наличии у предприятия значительной дебиторской задолженности, превышающей 4 млн руб., оно может удовлетворять установленному критерию в 4 млн руб. выручки. При этом его контрагенты, применяющие метод начисления, получают право вычета из налоговой базы значительных сумм.

Ограничение таких возможностей важно не только с точки зрения поддержания доходов бюджета. Дело в том, что данная мера (разрешение применения кассового метода) была предложена в качестве способа поддержки малых предприятий. Но если возникает возможность уклонения за счет использования разных методов определения налоговой базы несколькими взаимозависимыми лицами, то наибольшие преимущества от данного порядка получают в первую очередь относительно крупные налогоплательщики, т.е. те, для кого не слишком велики издержки по созданию группы взаимозависимых организаций. Таким образом, получится, что вместо поддержки малого предпринимательства данная (затратная для бюджета) мера приведет даже к ухудшению конкурентных условий для тех предприятий, которые являются действительно малыми, а не созданы специально от ухода от налогообложения.

---

<sup>514</sup> Подробнее см. раздел 3.2 «Совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики для целей налогообложения».



## *Перенос убытков на будущее*<sup>515</sup>

Еще один вопрос, на который после отмены льгот с принятием главы 25 НК РФ следует посмотреть под иным углом зрения, – это порядок переноса убытков на будущее. С одной стороны, в Налоговом кодексе был увеличен с 5 до 10 лет срок, в течение которого такой перенос возможен, и частично сняты существовавшие в Законе «О налоге на прибыль предприятий и организаций» ограничения (т.е. право переносить убыток только равными долями). Кроме того, устранена трактовка переноса убытков как налоговой льготы. Однако действовавшее ранее ограничение по принятию убытков прошлых лет в совокупности с рядом иных льгот в пределах 50% налогооблагаемой прибыли в первоначальной редакции главы 25 НК РФ было заменено ограничением возможности вычета прошлых убытков суммой, не превышающей 30% налоговой базы. Отметим, что Министерство финансов вносило предложение об ограничении суммы убытка, принимаемого к уменьшению текущей налоговой базы, 50%.

Ограничение возможности вычета убытков из будущих доходов не является вполне адекватным целям выравнивания условий для всех предприятий и создания благоприятного климата для инвестирования. Как известно, если налоговый порядок симметричен по отношению к прибыли и убыткам (если в случае понесенных убытков отрицательная сумма налога в той или иной форме возмещается налогоплательщику), риски инвестирования с введением налога не растут по сравнению с безналоговой ситуацией. Более того, они даже снижаются для налогоплательщика в отношении тех же самых инвестиций, поскольку государство в этом случае разделяет часть указанных рисков. То есть налог с полной налоговой компенсацией потерь приводит к увеличению вложений в рискованные активы, причем соответствующая ставка налога часть как прибыли, так и убытков от таких инвестиций приходится на долю государства. Это стимулирует развитие новых производств, инновационную деятельность, способствует привлечению прямых иностранных инвестиций.

---

<sup>515</sup> Подробнее см. раздел 2.1 «Перенос убытков на будущее».

Полная или приближенная к полной возмещаемость налога в настоящее время, возможно, была бы для России слишком радикальной мерой. Но ограничение переноса убытков на будущее долей в 30% от налоговой базы служило лишь краткосрочным фискальным целям (причем выгода от такого ограничения для доходов бюджета, скорее всего, была незначительной даже в краткосрочном периоде) и создавала существенные препятствия осуществлению долгосрочных и инновационных инвестиционных проектов.

#### 4.1.4. Изменения главы 25 Налогового кодекса РФ

Первые изменения в главу 25 Налогового кодекса РФ были приняты еще до ее вступления в действие.

Федеральным законом от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ (изменения в п. 2 ст. 286 НК РФ) был уточнен порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей, которые первоначально требовалось рассчитывать исходя из фактически уплаченного квартального платежа за предыдущий квартал, но к моменту уплаты авансового платежа за первый месяц нового квартала срок окончательный уплаты за предыдущий квартал еще не наступает. Отметим, что формулировка данного пункта по Закону № 198-ФЗ не была окончательной, ее пришлось в дальнейшем уточнять Федеральным законом от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ, и в действующей редакции кодекса порядок расчета месячных авансовых платежей расписан отдельно для каждого квартала.

Техническая деталь, вероятно, не заслуживала бы детального обсуждения, но данный случай хорошо иллюстрирует неоправданные усложнения, связанные со стремлением приблизить промежуточные налоговые выплаты в течение года к тем фактическим значениям, которые были бы при частом расчете налогов. Отчетный период в России – квартал (возможен месяц – по выбору налогоплательщика, и многие выбирают последний вариант, поскольку при тех требованиях к отчетности и ее периодичности, которые есть, это оказывается проще и дешевле). Квартальные авансовые платежи (или просто «авансовые платежи») определяются по фактическим результатам

квартала и называются квартальными авансовыми платежами. Расчетные ежемесячные выплаты (рассчитанные по результатам предшествующего квартала) называются месячными авансовыми платежами. Можно было бы установить отчетный период в один год. Это бы существенно снизило издержки, связанные с уплатой налогов, включая издержки предприятий и административные издержки налоговых органов. Авансовые платежи при этом можно платить по выбору налогоплательщика исходя из фактических результатов прошлого года или исходя из прогнозируемой прибыли текущего года. В последнем случае должны быть предусмотрены санкции за недоплату, даже если она явилась результатом ошибки. Например, недоплата может индексироваться. Ставка индексирования должна быть достаточно высокой для того, чтобы не было стимула получить таким образом дешевый кредит. Разумеется, при такой схеме поступления налога будут ниже, чем при частых расчетах фактической налоговой базы. Это разумно сделать там, где одновременно возникает существенное снижение социальных издержек.

Другой аргумент против годового отчетного периода, который может возникнуть, – это наличие короткоживущих предприятий, специально создаваемых с целью уклонения от налогообложения. Но, во-первых, не ясно, почему добросовестные налогоплательщики должны расплачиваться за неумение налоговых и правоохранительных органов бороться с такими явлениями, а во-вторых, этот вопрос нужно решать не в налоговом законодательстве: должно быть достаточно суровое наказание для тех, кто такие фирмы создает, а регистрация фирм по утерянным или недействительным документам при надлежащей организации регистрации, разумеется, может случиться, но как единичное явление, а не как массовая практика.

Были внесены и изменения в содержащую переходные положения ст. 10 Федерального закона № 110-ФЗ, которым в Налоговый кодекс включалась глава 25. Одно из них относится к авансовым платежам за I квартал (или за первый месяц, если налогоплательщик выбирает месячный отчетный период) 2002 г. – они рассчитываются исходя из обязательств III квартала 2002 г. Второе корректирует сроки уплаты налоговых обязательств, возникающих в связи с пере-

ходом на метод начисления теми налогоплательщиками, которые применяли ранее учет по кассовому методу, и иными изменениями в учете. Однако как первоначальный, так и скорректированный вариант переходных положений был крайне неудачно сформулирован, и потребовалась дополнительное изменение, внесенное уже в 2002 г. Федеральным законом от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ.

Закон № 57-ФЗ включает значительное количество редакционных и уточняющих поправок к главе 25 Налогового кодекса. В частности, в ряде случаев определяются различия в порядке признания доходов в зависимости от выбранного метода учета (метода начисления или кассового в тех случаях, когда выбор допускается). Был несколько расширен и уточнен перечень не включаемых в налоговую базу доходов, а также уточнено понятие гранта (с разъяснением, что гранты иностранных и международных организаций и объединений признаются таковыми для целей налогообложения, если организации или объединения входят в перечень, утверждаемый правительством РФ).

Важное изменение было внесено в порядок налогообложения некоммерческих организаций: до изменений не подлежало амортизации<sup>516</sup> «имущество некоммерческих организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности», после внесения изменений запрет на вычет амортизации стал относиться к имуществу некоммерческих организаций, полученному «в качестве целевых поступлений» или приобретенному «за счет средств целевых поступлений» и используемому «для осуществления некоммерческой деятельности».

В некоторых случаях для имущества, не относимого к амортизируемому, было уточнено (как, например, для книг), что его стоимость относится на текущие расходы.

Законом существенно смягчен порядок вычета расходов на ремонт основных средств<sup>517</sup>. Во-первых, устранено ограничение, требующее капитализации и постепенного вычета в течение срока, за-

---

<sup>516</sup> См. подп. 2 п. 2 ст. 256 НК РФ.

<sup>517</sup> См. ст. 260 НК РФ.

висящего от амортизационной группы, расходов, превышающих 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств. Во-вторых, разрешено создавать для целей налогообложения резервы под предстоящие ремонты основных средств.

Был изменен (смягчен) порядок вычета расходов на освоение природных ресурсов. Для расходов на НИОКР был установлен порядок вычета отчислений Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по перечню, утверждаемому правительством РФ, в пределах 0,5% доходов налогоплательщика. Если НИОКР приводят к получению исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, то эти права признаются нематериальным активом с амортизацией его по соответствующим правилам.

Был уточнен также порядок вычета ряда других расходов.

Расширены льготы, связанные с деятельностью и финансированием деятельности общественных организаций инвалидов и религиозных организаций.

Расширены возможности уменьшения налоговой базы на расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы.

Скорректированы правила создания резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию (остаток неиспользованного резерва может не включаться по окончании налогового периода во внереализационные доходы, а переноситься на будущий период, но размер нового резерва определяется с учетом этого остатка).

Уточнен порядок налогообложения доходов от операций с ценными бумагами.

В конце 2002 г. некоторые важные изменения были осуществлены Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ. Так, было установлено, что по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяет-

ся налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основании данных учета. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

Этим же Законом уточнены правила подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ (невключение в базу налогообложения безвозмездно передаваемых между дочерними и материнскими компаниями средств), подробно обсуждавшиеся выше.

Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ установлены новые соотношения распределения ставки налога на прибыль (24%) между бюджетами различных уровней (сумма налога, исчисленная по ставке 6%, зачисляется в федеральный бюджет; по ставке 16% – в бюджеты субъектов РФ (было соответственно 7,5 и 14,5%); по ставке 2% – в местные бюджеты). Законами субъектов РФ ставка налога могла быть понижена (но не ниже 12%) для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ.

Были дополнены льготы для Российского фонда технологического развития, а также для иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, образованных при федеральных органах исполнительной власти: кроме вычета из налоговой базы взносов в эти фонды в пределах ограничений, считаются целевым финансированием средства, поступившие в 2003 г. в эти фонды (Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 163-ФЗ).

Постановлением Правительства РФ от 9 июля 2003 г. № 415 была уточнена классификация средств, включаемых в амортизационные группы.

Позднее соотношение налоговых ставок изменялось в 2004 г. (5% – в федеральный бюджет, а в бюджеты субъектов Российской Федерации – 17%, в местный бюджет отчисления остались на прежнем уровне – 2% (в редакции Федерального закона от 7 июля 2003 г. № 117-ФЗ)). Законами субъектов Российской Федерации предусмотренная налоговая ставка могла быть понижена для отдельных кате-

горий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом указанная налоговая ставка не могла быть ниже 13%.

В 2004–2005 гг. в главу 25 НК РФ вновь было внесено множество поправок.

Федеральным законом 29 декабря 2004 г. № 204-ФЗ в Налоговый кодекс были внесены изменения, связанные с вопросами налогового учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли. Указанные изменения затрагивают несколько категорий налогоплательщиков: медицинские организации, осуществляющие деятельность в системе обязательного медицинского страхования (ОМС); страховые организации (в том числе медицинские страховые организации); негосударственные пенсионные фонды (НПФ); организации, которые осуществляют негосударственное пенсионное страхование своих сотрудников; организации, осуществляющие социальное страхование сотрудников и выплачивающие им пособия по временной нетрудоспособности за счет собственных средств.

В ст. 251 НК РФ были внесены изменения, касающиеся налогового учета средств, а также имущества (работ, услуг), которые получают медицинские организации, осуществляющие медицинскую деятельность в системе ОМС. В соответствии с новой редакцией подп. 14 п. 1 ст. 251 кодекса средства, полученные медицинскими организациями от страховых организаций в рамках ОМС за оказание медицинских услуг застрахованным лицам, включаются в состав доходов, не подлежащих налогообложению. Данное положение было распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.

Кроме того, п. 1 ст. 251 НК РФ был дополнен новым подп. 30. Он предусматривает, что стоимость имущества, работ, услуг, полученных медицинскими организациями в рамках ОМС от страховых организаций за счет резерва предупредительных мероприятий, также включается в состав необлагаемых доходов. Эта норма также распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2003 г.

Была внесена поправка в п. 16 ст. 255 НК РФ. Этот пункт определяет, что в том случае, если работодатель осуществляет расходы по негосударственному пенсионному обеспечению своих сотрудников,

эти отчисления включаются в состав расходов на оплату труда и уменьшают налоговую базу в пределах нормативов (12% суммы расходов на оплату труда). Согласно новой редакции п. 16 эти средства уменьшают налоговую базу в составе расходов на оплату труда. Правда, при условии, что пенсионная схема, которую применяет работодатель, предусматривает учет пенсионных взносов на именных счетах участников НПФ.

Можно подразделить пенсионные схемы на два типа: «солидарную», при которой организация-страхователь перечисляет средства на счет НПФ единой суммой, без разбивки по конкретным сотрудникам, и «именную», когда платеж перечисляется на именной счет конкретного работника. Раньше организации имели возможность получать уменьшение налоговой базы при использовании солидарной схемы. Теперь законодательно было установлено требование, что расходы на негосударственное пенсионное обеспечение сотрудников могут быть признаны в налоговом учете только в случае использования именной схемы.

Кроме того, Федеральными законами от 6 мая 2005 г. № 58-ФЗ и от 22 июля 2005 г. № 117-ФЗ был внесен ряд дополнительных поправок.

Федеральным законом № 58-ФЗ было уточнено, что отраслевые и межотраслевые фонды финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ не учитываются при определении налоговой базы, если они зарегистрированы в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике», а не в форме некоммерческих организаций.

Из перечня целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, не учитываемых при определении налоговой базы, были исключены целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления в виде пенсионных взносов в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97% направляются на



формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда (ранее – в полном объеме).

В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся теперь не только суммы налогов и сборов, но и таможенных пошлин и сборов.

С 2005 г. организации, приобретающие права требования по ипотечным кредитам (ипотечные агенты), при исчислении налога на прибыль могли не учитывать в доходах денежные средства и имущество, полученное от уставной деятельности (Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 105-ФЗ).

С 1 января 2006 г. в соответствии с Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ до 10% первоначальной стоимости основных средств, вводимых в эксплуатацию, либо 10% суммы расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию основных средств можно единовременно списать на расходы, закрепив порядок применения премии в учетной политике для целей налогообложения. При этом амортизационная премия не применяется к безвозмездно полученным основным средствам (п. 1.1 ст. 259 НК РФ).

Тем же Законом было установлено, что в 2006 г. совокупная сумма переносимого убытка, полученного в предыдущем налоговом периоде, ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 50% налоговой базы. С 1 января 2007 г. указанное ограничение суммы переносимого на будущее убытка, полученного налогоплательщиком, отменено полностью. Отметим, что вопрос существенной асимметрии налогового законодательства, который обсуждался выше, был частично решен только этим законом, т.е. это огра-

ничество просуществовало 14 лет и до сих пор сохраняется для упрощенной системы налогообложения.

В соответствии с Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ было установлено право отнесения расходов на результативные НИОКР в течение двух лет при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований). Расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, учитывались в полном размере в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания работ. При этом расходы на НИОКР, осуществленные налогоплательщиками, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, признаются в том периоде, в котором были осуществлены.

Позднее Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 144-ФЗ было разрешено включение расходов на НИОКР в состав прочих расходов равномерно в течение 1 года в размере фактически осуществленных расходов – как для результативных, так и не давших положительного результата НИОКР.

Законом от 22 июля 2005 г. № 158-ФЗ для некоторых видов расходов установлен коэффициент 1,5 (по перечню, установленному правительством РФ, а также в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»).

Отметим, что выбор приоритетов государством редко приводит к эффективному размещению ресурсов. Отнесение всех НИОКР на текущие расходы позволило бы установить равные условия для любых исследований.

Федеральным законом от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ в Налоговый кодекс введена норма, согласно которой в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности, к основной норме амортизации

может применяться повышающий коэффициент, но не более 3. Как уже отмечалось выше, налоговые льготы, установленные по принципу стимулирования вида деятельности или объекта инвестирования, достаточно сложны в администрировании, поскольку практически невозможно четко определить понятия, которыми они оперируют при формулировке ограничений на использование<sup>518</sup>.

Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ в главу 25 Налогового кодекса были внесены изменения, касающиеся порядка определения амортизации по объектам амортизируемого имущества. С 1 января 2009 г. нелинейный метод начисления амортизации применяется по группам активов, что значительно упрощает как начисление амортизации налогоплательщиками, так и проверки правильности ее начисления налоговыми органами. Кроме того, увеличиваются нормы амортизации при применении нелинейного метода<sup>519</sup>, таким образом, новые положения Налогового кодекса дают возможность значительно ускорить начисление амортизации, что особенно важно в условиях растущей инфляции.

До 1 января 2009 г. амортизация начисляется по каждому объекту амортизируемого имущества независимо от применяемого налогоплательщиком метода начисления амортизации. Изменения, внесенные в Налоговый кодекс, предполагают, что при применении нелинейного метода начисления амортизации она начисляется не по каждому объекту амортизируемого имущества, а по каждой амортизационной группе (подгруппе). Для целей начисления амортизации

---

<sup>518</sup> Подробнее см. раздел 3.1 «Совершенствование налогового законодательства в части амортизационной политики и переоценки основных средств для целей налогообложения».

<sup>519</sup> При использовании налогоплательщиками нелинейного метода начисления амортизации с учетом норм, установленных п. 5 ст. 259<sup>2</sup> НК РФ, половина первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества будет списываться в течение четверти срока его полезного использования (исходя из среднего срока полезного использования объектов амортизируемого имущества, входящих в амортизационную группу (подгруппу)). При использовании нелинейного метода начисления амортизации в условиях норм Налогового кодекса, действующих до 1 января 2009 г., половина первоначальной стоимости объекта списывалась в течение трети срока его полезного использования.

при использовании налогоплательщиком нелинейного метода формируется суммарный баланс амортизационных групп (подгрупп) как суммарная стоимость объектов, входящих в каждую амортизационную группу (подгруппу), за исключением объектов, амортизация по которым в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса начисляется линейным методом. Подгруппы в составе амортизационных групп формируются налогоплательщиками, применяющими к основной норме амортизации объектов повышающие (понижающие) коэффициенты.

Объекты, включаемые в состав амортизируемого имущества налогоплательщика, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) по своей первоначальной или остаточной стоимости. По остаточной стоимости включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) объекты, которые были временно исключены из состава амортизируемого имущества в соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ, а также объекты, амортизация по которым в соответствии с принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения начисляется нелинейным методом, – при изменении метода начисления амортизации в учетной политике для целей налогообложения. При этом соответствующие объекты включаются в состав амортизационных групп (подгрупп) исходя из срока полезного использования, установленного при введении данных объектов в эксплуатацию. Приобретенные налогоплательщиком объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, в целях определения суммарного баланса включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

Ежемесячно суммарный баланс амортизационных групп (подгрупп) уменьшается на суммы начисленной по данной группе (подгруппе) амортизации. Нормы амортизации, применяемые по каждой амортизационной группе, – и соответственно по подгруппам в составе каждой амортизационной группы – не определяются налогоплательщиком самостоятельно исходя из срока полезного использования объектов амортизируемого имущества, а прямо установлены ст. 259<sup>2</sup> НК РФ.

При выбытии объекта из состава амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость такого объекта, определяемую по формуле, установленной п. 1 ст. 257 НК РФ. При этом формула определения остаточной стоимости объекта, амортизация по которому начислялась нелинейным методом в составе амортизационных групп, не содержит сумм начисленной по данному объекту амортизации. Таким образом, в налоговом учете не требуется распределять сумму начисленной по группе (подгруппе) амортизации по объектам, входящим в данную амортизационную группу (подгруппу).

Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ ставка налога на прибыль организаций с 1 января 2009 г. снижена с 24 до 20%. Также указанным законом максимальная сумма амортизационной премии по основным средствам, относящимся к 3–7-й амортизационным группам, в том числе в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации, увеличена с 10 до 30%. При этом установлено правило, согласно которому в случае реализации ранее чем по истечении 5 лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых была применена амортизационная премия, соответствующие суммы расходов подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Статьей 3 Федерального закона от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ установлен специальный порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль организаций, подлежащих уплате за IV квартал 2008 г. Согласно указанному закону «сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в IV квартале 2008 г., исчисляется исходя из фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания месяца, предшествующего месяцу, в котором производится уплата авансового платежа. При этом сумма авансовых платежей, подлежащих уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей». Соответствующее изменение

порядка исчисления авансовых платежей по налогу на прибыль организаций должно быть отражено в учетной политике организации для целей налогообложения.

\* \* \*

Несмотря на значительные сдвиги в направлении нейтральности, эффективности и справедливости налоговой системы, достигнутые в принятой Государственной Думой главе 25 Налогового кодекса по сравнению с действовавшим ранее порядком налогообложения, остался целый ряд проблем, которые требуют если не немедленного решения, то серьезного обсуждения и, надо полагать, явятся в будущем предметом дискуссий как экономистов, так и политиков.

При этом, как ни парадоксально, принятие некоторых рестриктивных решений может привести к выгодам для многих предприятий, особенно в долгосрочной перспективе, поскольку восстановление доверия к российскому предпринимательству создаст новые возможности для финансирования инвестиций и развития производства.

В заключение следовало бы выдвинуть гипотезы о развитии ситуации в будущем. Количественные прогнозы проблематичны в силу недостаточного развития информационной базы и множественности происходящих одновременно изменений. Однако предположения качественного характера вполне возможны.

Несмотря на отмену льгот и использование метода начисления, трудно ожидать существенного расширения налоговой базы по следующим причинам: уменьшены ограничения на вычет ряда расходов и увеличены нормы разрешенной к вычету амортизации, причем для большинства активов существует возможность применения нелинейного метода начисления амортизации; сохранился ряд возможностей налогового планирования, а некоторые созданы вновь; со снижением предельных ставок налогообложения доходов от труда в некоторых случаях может возникнуть стимул к оформлению доходов от капитала как доходов в виде заработной платы; постепенная замена основных средств, сохранившихся с советского времени, новыми, оцениваемыми по рыночной стоимости, приведет к росту начисленной амортизации.

Произошедший сдвиг в направлении нейтральности и справедливости налоговой системы должен привести к росту инвестиций в экономике в целом (хотя не исключено снижение инвестиций в отдельных организациях, особенно тех, которые пользовались ранее инвестиционной льготой).

## **4.2. Налог на прибыль в странах СНГ**

Порядок налогообложения прибыли в странах СНГ во многих чертах совпадал с российским, однако в ряде случаев наблюдались существенные отличия. Совпадения могут объясняться как использованием рекомендаций Всемирного банка и Международного валютного фонда при разработке положений законов и кодексов, так и взаимными заимствованиями.

### **4.2.1. Азербайджан**

#### ***База налога***

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. № 905-ПГ.

До 1996 г. в Азербайджане действовали ограничения на вычет из налоговой базы расходов на оплату труда. В России налог с превышения заработной платы над нормируемой величиной был также отменен с 1996 г.<sup>520</sup>

Определение налоговой базы разрешается по выбору налогоплательщика по кассовому методу или методу начисления при условии применения одного метода в течение налогового года (см. ст. 130.4 НК). Это положение позволяет отсрочить платежи налога (подробно этот вопрос рассмотрен для России). Кроме того, в этом случае возникает расхождение правил налогового учета с правилами корректного определения прибыли для целей бухгалтерского учета. Доход связан с возникновением права собственности, и предоставление

---

<sup>520</sup> <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=>

товарного кредита есть добровольный выбор налогоплательщика. Применение кассового метода целесообразно для малых предприятий при применении упрощенных режимов учета, но не для крупных предприятий.

Учет основных средств существенно изменялся с 1992 г. Первое время амортизация осуществлялась по правилам и нормам, установленным еще Советом Министров СССР 22 октября 1990 г., как и в России. С 1995 г. было разрешено использование понижающих или повышающих коэффициентов (в пределах 2 и 0,5 соответственно) по согласованию с Минфином. Однако Азербайджан раньше, чем Россия, пересмотрел эти нормы. Постановлением Кабинета министров Азербайджанской Республики от 3 июля 1997 г. № 71 утверждены новые нормы и новый порядок начисления амортизации, действовавшие до принятия Налогового кодекса (принят 11 июля 2000 г.). Следует отметить, что в реформировании налога азербайджанские законодатели оказались в некоторых отношениях более решительными, чем российские. Так, в Азербайджане по действующему Налоговому кодексу применяется амортизация по методу убывающего остатка в составе укрупненных групп (пулов), за исключением зданий, строений и сооружений, для которых амортизация начисляется отдельно по каждому объекту. Нормы амортизации не превышали следующих значений в 2004 г.:

- здания, строения и сооружения – до 10%;
- машины, оборудование и вычислительная техника – до 25%;
- иные основные средства – до 20%;
- затраты на геологоразведочные работы и на подготовительные работы по добыче природных ресурсов – до 25%;
- нематериальные активы, срок службы которых не установлен, – 10%, а для активов с установленным сроком службы – по суммам, соразмерным со сроками использования по годам.

В настоящее время нормы и группировка активов изменены (ст. 114.3).

Установлены следующие нормы:

- здания, строения и сооружения – до 7%;
- машины, оборудование и вычислительная техника – до 25%;



- транспортные средства – до 25%;
- рабочие животные – до 20%;
- расходы на геологоразведочные работы и на подготовительные работы по добыче природных ресурсов – до 25%;
- нематериальные активы, срок службы которых не установлен, – 10%, а для активов с установленным сроком службы – по годам в суммах, пропорциональных сроку использования.

Такой порядок начисления амортизации упрощает учет и ведет к снижению как издержек налогоплательщика, связанных с уплатой налогов, так и издержек налоговых служб в случае проверки правильности начисления амортизации. В то же время применение амортизации в составе категорий (пулов, укрупненных групп) не является в Азербайджане до конца последовательным: предусмотрена ежегодная корректировка остаточной стоимости основных средств и соответственно уменьшение дохода, на остаточную стоимость тех из них, для которых она составила менее 100 манат или 5% первоначальной стоимости (ст. 114.6). Это требует ежегодного расчета остаточной стоимости основных средств, входящих в состав категорий. При реализации основных средств тоже требуется исчислять их остаточную стоимость. Это является совершенно излишним усложнением при применении амортизации в составе пулов, тем более что в Азербайджане нет ограничений на принятие убытков, связанных с реализацией основных средств, кроме самого срока, на который разрешен перенос, а именно 5 лет (ст. 121.1). Впрочем, в тех случаях, когда предприятие не рассчитывает компенсировать для налоговых целей убытки за счет прибыли в течение 5 лет, применение пониженной нормы может быть для него рациональным способом налогового планирования. Заметным усложнением является также возможность начисления пониженных норм амортизации, которая может быть выгодной налогоплательщику только как способ переноса убытков на будущее в обход ограничений или как перенос убытков с индексацией, если разрешена переоценка основных фондов. Отметим, что разница между амортизацией, рассчитанной по предельной и пониженной нормам, может быть прибавлена к суммам амортизации в последующие годы. Если признается необходи-

мым индексировать убытки, то проще и корректнее делать это непосредственно, нежели усложнять учет, применяя пониженные нормы. Другой причиной выгоды применения пониженных норм может быть требование совпадения налоговых сумм амортизации в налоговом и бухгалтерском учете; тогда предприятие, заинтересованное в бухгалтерской прибыли или отсутствии убытка, может быть готово к применению пониженных норм и для целей налогообложения. Однако при этом возникает необходимость более ранней уплаты налога, т.е. потери с точки зрения приведенной стоимости, и они должны быть меньше, чем выгода от совпадения учета основных средств. Учет товарно-материальных запасов по Налоговому кодексу разрешен только методом оценки по средней стоимости либо в порядке индивидуального учета (ст. 139.4 НК).

Как и в России, в Азербайджане определенное время действовало ограничение при определении налоговой базы при реализации по ценам ниже себестоимости. В этом случае для целей налогообложения принималась рыночная цена реализации, но не ниже фактической себестоимости. Такое правило объясняется недостаточностью информации у налоговых органов о рыночных ценах и недостаточной проработанностью правил для случая трансфертного ценообразования. Такой порядок приводит к дополнительным потерям предприятий, для которых сложилась неблагоприятная рыночная конъюнктура, и увеличивает риски в отраслях с высокой конкурентностью, а значит, снижает инвестиции в такие отрасли. Как паллиатив в условиях перехода данная мера была приемлемой, но для снижения издержек, связанных с риском, с минимальными потерями для бюджета, необходим переход к общепринятым в мировой практике правилам налогообложения для случая применения трансфертных цен. В настоящее время в Азербайджане рыночные цены могут применяться для определения налоговой базы при совершении бартерных и импортно-экспортных операций, при совершении сделок между взаимозависимыми лицами и колебании в течение 30 дней более, чем на 30% цен, применяемых налогоплательщиком по аналогичным или однородным товарам (работам, услугам) (ст. 14 НК).

Аналогичные ограничения действовали и для случая реализации основных средств по цене ниже остаточной. Здесь следует отметить, что в этом случае проблемы с уклонением сложнее для решения, поскольку определение рыночной цены на вторичных рынках оборудования затруднительно, а в переходных экономиках такие рынки плохо развиты, и о них недостаточно информации. При этом при реализации основных средств физическим лицам, при реализации другим предприятиям по сильно заниженным ценам, а также при использовании инвестиционной льготы по такому оборудованию потери бюджета в отсутствие ограничений могут быть довольно серьезными. В то же время при неблагоприятном изменении конъюнктуры может сильно снизиться и рыночная цена используемого оборудования, и запрет принятия к вычету таких убытков увеличивает риски инвестора. По-видимому, рестриктивное решение проблемы, несмотря на рост издержек, связанных с риском, является для переходных экономик лучшим в силу высоких издержек администрирования альтернативных механизмов устранения уклонения от налогообложения посредством перепродажи основных средств. Однако в Налоговом кодексе для целей налогообложения принимается рыночная цена, если выручка от реализации актива меньше расходов, связанных с приобретением, доставкой, производством, строительством, монтажом и установкой, за исключением разрешенных к вычету расходов. Если налоговые органы справляются с администрированием этого правила, вероятно, целесообразен следующий шаг. Поскольку учет основных средств ведется в составе пулов, можно отказаться от расчета стоимости основного средства при его реализации и принимать для целей налогообложения фактическую цену, если она незначительно отклоняется от рыночной цены аналогичных активов с тем же сроком службы, и рыночную в противоположном случае. Более того, учет в составе пулов позволяет снизить потери бюджета от такого решения. При реализации по цене ниже остаточной стоимости разница не уменьшает налоговую базу сразу, а автоматически капитализируется. Если покупатель имеет право на вычет расходов (сразу или в виде амортизации) на приобретенные основные средства, то потерь не возникает (кроме

случая инвестиционных льгот), а значит, даже более мягкие, чем действующие, ограничения целесообразны только в случае реализации физическим лицам или тем, кто не имеет права списания расходов на инвестиции.

Вычет процентов предусматривает ограничение по размеру процентной ставки для выплат зарубежным кредиторам или взаимозависимым лицам (125% среднего уровня процентов на межбанковских торгах по кредитам со схожим сроком или, если торги не проводились, – по межбанковским кредитам, опубликованным Национальным банком Азербайджанской Республики). Это дает возможность использовать для налоговой оптимизации недостаточную капитализацию.

В Азербайджане, в отличие от России, приняты правила в отношении финансового лизинга, согласующиеся с обычной международной практикой. Сделка финансового лизинга в соответствии с ее экономическим содержанием приравнивается к продаже в кредит, т.е. собственником для целей налогообложения признается арендатор, а лизинговые платежи признаются процентными выплатами (ст. 140 НК). Коэффициент 2 в случае лизинга (аренды) имущества применялся только после полной оплаты стоимости этого имущества, но впоследствии был отменен, что приблизило порядок учета лизинговых активов к практике развитых стран.

Расходы на НИОКР некапитального характера принимаются к вычету в текущем периоде (ст. 113 НК).

Вычет расходов на ремонт в текущем периоде лимитирован остаточной стоимостью пула (категории). Превышение капитализируется в составе категории (ст. 115 НК).

Расходы на геологоразведочные работы и на подготовительные работы по добыче природных ресурсов капитализируются и затем амортизируются с нормой, не превышающей 25%.

### ***Ставки налога***

Начиная с 1992 г., как и в России, наблюдалась дифференциация ставок. В зависимости от видов деятельности действовали в 1992 г. ставки 25, 30 и 35%, а в 1996 г. – 25, 35 и 45%.

В 1999 г. ставка налога составляла 32%, которая была снижена в 1999 г. до 27%, позднее применялась ставка 24%. а в настоящее время действует ставка 22% (ст. 105 НК).

До принятия Налогового кодекса дивиденды облагались у источника выплаты по ставке 15%. По Налоговому кодексу доходы в виде дивидендов и процентов облагаются у источника выплаты по ставке 10%. При этом в случае получения процентов отечественной организацией или постоянным представительством зарубежной, они включаются в базу налога на прибыль, но сумма исчисленного налога кредитуется на уплаченный у источника выплат налог на доход в виде процентов. Такая ставка для доходов в виде процентов и дивидендов для нерезидентов довольно низка, если учесть, что при наличии международных соглашений об устранении двойного налогообложения налог с таких доходов, как правило, кредитует налоговые обязательства инвестора (могут быть другие формы соглашений), и если в стране его резидентства действуют ставки более высокие, уплаченный в Азербайджане налог на налоговое бремя инвестора не повлияет. Обычно ставки налога на доходы выше 10%. В отсутствие соглашений об устранении двойного налогообложения ставки, близкие к среднемировым, стимулируют такие соглашения заключать. Для организаций-нерезидентов, получающих доход из источников в Азербайджане, не связанный с его постоянным представительством, действуют следующие ставки: 4% – со страховых платежей в соответствии с договором страхования или перестрахования риска, 6% – с платежей за оказанные услуги связи или транспортные услуги при осуществлении международной связи или международных перевозок между Азербайджанской Республикой и другими государствами, 10% – с арендной платы и роялти.

Устранение двойного (каскадного) налогообложения дивидендов в Азербайджане осуществлено посредством правила, что при повторной выплате дивидендов их получателями они не облагаются налогом (ст. 122.2 НК). Такое правило очень просто формулируется, но сложно для администрирования. Если одна и та же сумма передается в виде дивидендов третий или четвертый раз, отследить уплату

налога затруднительно, особенно если повторная выплата осуществляется в другом налоговом периоде.

### ***Льготы по налогу***

До вступления в действие Налогового кодекса предприятиям предоставлялась льгота на финансирование капитальных вложений производственного назначения или на оплату банковских кредитов, полученных и использованных в этих целях. Мы подробно анализировали последствия действия подобных льгот в тексте, посвященном России. Однако целесообразно повторить, что даже если предприятие может осуществить все желаемые инвестиции с полным использованием льготы, необходимо вводить ограничение на перепродажу активов, приобретенных с использованием льготы, иначе ею можно пользоваться для снижения налоговых обязательств. Действительно, в Азербайджане действовало правило, по которому для перепроданных в течение двух лет с момента приобретения активов, в отношении которых использована налоговая льгота, производится перерасчет налоговых обязательств, с включением в доходы льготы за вычетом начисленной амортизации. Но при этом контроль исполнения данного положения увеличивает административные издержки.

В действующем кодексе применяются следующие льготы.

От налогообложения освобождаются (п. 1 ст. 106 НК):

- доходы благотворительных организаций – кроме доходов от предпринимательской деятельности;
- безвозмездные перечисления, членские взносы и пожертвования, получаемые некоммерческими организациями;
- доходы международных, межгосударственных и межправительственных организаций, кроме доходов от предпринимательской деятельности;
- доходы органов государственной власти, бюджетных организаций и органов местного самоуправления (кроме доходов от предпринимательской деятельности);
- доходы Национального банка Азербайджанской Республики и его структур;

- полученные страховые выплаты (за исключением возмещенных сумм, пропорционально размеру ущерба в связи со страховым случаем, т.е. положительная разница между страховым возмещением и суммой причиненного вреда в результате реализации страхового события)

- доходы специальных образовательных учреждений для лиц с ограниченными возможностями (кроме дохода от предпринимательской деятельности).

Ставка налога на прибыль производственных предприятий уменьшается на 50%, если эти предприятия принадлежат общественным организациям и не менее 50% общего числа их работников являются инвалидами (п. 2 ст. 106 НК). При определении права на получение указанной льготы в среднесписочную численность работников не включаются инвалиды, работающие по совместительству, по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Отметим, что освобождение от налогообложения некоммерческих организаций в части их доходов помимо доходов от предпринимательской деятельности является оправданным при условии надлежащего контроля целевого использования полученных средств. Сложнее ситуация с организациями, использующими труд инвалидов. В России схожие льготы активно использовались для уклонения от налогообложения, в том числе предприятиями, не имеющими отношения к обществам инвалидов и нанимающими инвалидов фиктивно. В Азербайджане льгота применяется на гораздо более жестких условиях, чем действовавшая в России до принятия главы 25 Налогового кодекса РФ аналогичная льгота, а именно: требуется, чтобы предприятия, получающие льготу, принадлежали общественным организациям.

## ***Выводы***

При определении налоговой базы в Азербайджане разрешено по выбору налогоплательщика использовать кассовый метод учета. Переход к обязательному (кроме, возможно, малого бизнеса, особенно в случае упрощенных режимов) применению метода начисления

способствовал бы более адекватному учету доходов и уменьшал бы возможности манипулирования налоговой базой. В остальном основные положения законодательства Азербайджана проще и логичнее, чем в России, однако излишнее упрощение в некоторых случаях может привести к проблемам. Например, при налогообложении процентов и дивидендов было бы целесообразно принять более сложные, но упрощающие администрирование схемы. В случае вычета процентов из базы налогообложения можно снизить налоговое планирование, используя правила, препятствующие недостаточной капитализации. В случае дивидендов обеспечивает большую справедливость налогообложения схема с налогом на дивиденды, ведением специального счета дивидендов и зачетом уплаченного у источника налога в счет налога на доходы получателя. Важно, что такой подход приводил бы к налогообложению полученных доходов на уровне физических лиц при распределении дивидендов даже при наличии у предприятия льгот. В настоящее время действует правило, при котором полученные дивиденды не облагаются повторно. Такое правило может быть сложно администрировать. Однако схему со счетом дивидендов и зачетом налога можно рассматривать как рекомендацию на достаточно отдаленную перспективу – такой порядок требует высокой квалификации и опыта налоговых служб и налогоплательщиков. С другой стороны, есть и резервы для упрощения. Можно отменить порядок, позволяющий снижать нормы амортизации, взамен уменьшив ограничения на перенос убытков. Это снизило бы издержки по уплате налогов, одновременно уменьшив риски в конкурентных отраслях. В то же время ограничение применяемых методов учета товарно-материальных запасов методом учета по средней стоимости либо в порядке индивидуального учета является довольно жестким. Если учесть, что азербайджанские законодатели пошли по пути решительного упрощения и снятия ограничений в вопросах вычета расходов на НИОКР или на ремонт, где возможности для уклонения выше, жесткость в данном вопросе не вполне понятна. Также целесообразно смягчение ограничений при реализации основных средств, по крайней мере, при реализации организациям, применяющим общий режим налогообложения. Ставка



налога в Азербайджане невысока, перечень льгот можно рассматривать как умеренный. Таким образом, основные задачи совершенствования законодательства лежат в области улучшения администрирования и достижения большей нейтральности налога.

#### 4.2.2. Армения

##### ***База налога***

Армянский Закон о налоге на прибыль от 30 сентября 1997 г. (действует по настоящее время<sup>521</sup>) содержит открытый перечень доходов, главные из которых перечислены явным образом. Не подлежащие обложению (не считающиеся доходом) поступления или результаты учета перечислены в ст. 8 «Элементы, не являющиеся доходом». Это взносы в уставный капитал, превышение цены размещения акций над номиналом, объединяемое в рамках совместной деятельности имущество. Кроме того, в налоговую базу не включаются результаты переоценки выраженных в валюте активов и обязательств, переоценки основных средств в установленном порядке, а также безвозмездные поступления некоммерческих организаций.

Перечень расходов также является открытым, аналогичный и по ряду позиций симметричный перечень элементов, не считающихся расходами, содержится в ст. 11.

Амортизация в Армении определяется исходя из минимальных сроков службы активов, которые составляют для следующих групп основных средств:

---

Для зданий, сооружений и передаточных устройств	20 лет
Для зданий и сооружений гостиниц, пансионатов, домов отдыха, санаториев, оздоровительных и учебных заведений	10 лет
Для поточных линий, робототехники	3 года
Для вычислительной и компьютерной техники	1 год
Для прочих основных средств, в том числе для рабочего скота, многолетних насаждений и капитальных вложений, направленных на улучшение земель	5 лет

---

<sup>521</sup> <http://www.taxservice.am/siterus/index.htm>, [http://www.express.am/5\\_03/analysis.html](http://www.express.am/5_03/analysis.html), <http://www.taxservice.am/index.php?id=19>

При этом применяется линейный метод начисления амортизации. Возможны переоценки амортизируемого имущества. Для имущества, используемого в городе Гюмри, установлен льготный порядок амортизации – оно может вычитаться из налоговой базы за один год. Для нематериальных активов амортизация определяется сроком возможного использования актива, если его можно определить, или исходя из срока 10 лет.

В случае расходов капитального характера, связанных с уже имеющимся на балансе основным средством, они присоединяются к балансовой стоимости основного средства, а затем амортизируются. В том случае, если они превышают балансовую стоимость на начало налогового года, их минимальный срок амортизации не должен быть меньше 5 лет. Это довольно сложное правило во многом объясняется тем, что применяется линейный метод амортизации, при котором к концу срока службы актива норма амортизации, рассчитанная к остаточной стоимости, возрастает. Произведенные за год до истечения срока службы капитальные улучшения можно в этом случае вычесть из налоговой базы за год. Однако этой проблемы не было бы, если бы амортизация осуществлялась по методу убывающего остатка. Более того, сроки службы, установленные законом, скорее, соответствуют этому правилу амортизации. Наконец, при использовании метода убывающего остатка можно осуществлять амортизацию в составе пулов, что проще и для учета, и для контроля.

Расходы на НИОКР вычитаются полностью в течение налогового периода.

Для вычета расходов на рекламу, маркетинг, подготовку кадров за пределами Армении, расходов на соцкультбыт, командировочных, представительских и некоторых других видов расходов действуют ограничения, устанавливаемые правительством Республики Армения. Такого рода расходы могут использоваться для уклонения от налогообложения или для вознаграждения работников в натуральной форме. Перечень можно было бы дополнить расходами на консультационные и информационные услуги: в России они являются популярной формой платежей – как в случае перевода средств в

зоны с льготным режимом налогообложения, так и как форма выплаты доходов собственникам или работникам.

В Армении нет принятого в России ограничения вычета убытков прошлых лет долей текущего дохода. По Закону о налоге на прибыль убытки принимаются к вычету в течение пяти лет. Однако запрещено принятие к вычету убытков при объединении, слиянии, преобразовании. Определенные ограничения на вычет убытков при слиянии могут препятствовать практике «торговли убытками», однако это не самый дешевый способ минимизации прибыли, и маловероятно, чтобы он широко распространился в Армении даже в случае отмены данного положения. При этом слияние фирм может во многих случаях способствовать эффективному размещению ресурсов, и значительные препятствия этому процессу нежелательны. Вероятно, это ограничение можно было бы смягчить, если его полное устранение рассматривается как угроза доходам бюджета.

В Армении действующее законодательство предполагает учет для целей налогообложения по методу начисления (ст. 42 и 43 Закона о налоге на прибыль).

### ***Ставки налога и порядок уплаты***

Как и в России, в ряде других постсоветских стран начальный этап действия налогового законодательства характеризовался множественностью ставок. В 1992 г. действовали четыре ставки налога: 12, 18, 25 и 30%. Однако в Армении дифференциация наблюдалась не только от вида деятельности, но и от размера полученного дохода.

В 1998 г. с введением в действие нового Закона о налоге на прибыль предприятий применялись две ставки – 15 и 25%, т.е. максимальная ставка была снижена с 30 до 25%. Таким образом, максимальная эффективная ставка налога упала на 6,6%, став 23% (до этого времени она составляла более 29%<sup>522</sup>).

---

<sup>522</sup> International Monetary Fund report, Resident representative office. 17.03.2000.

В 2001 г. прогрессивная шкала налогообложения была упразднена и введена единая плоская ставка в 20%<sup>523</sup>.

Для резидентов полученные дивиденды не включаются в базу налога на прибыль (см. ст. 26).

Согласно действующему законодательству доход нерезидента от источников в Армении облагается по следующим ставкам (ст. 57 Закона):

<b>Вид дохода</b>	<b>Размер налога на прибыль</b>
Страховые возмещения, платежи от перестрахования и доходы от перевозки (фрахта)	5%
Дивиденды, проценты, роялти, доход от сдачи имущества в аренду, прирост стоимости имущества и иные подобные доходы (кроме доходов от перевозки (фрахта)), а также другие доходы, полученные из армянских источников	10% (Закон от 29 декабря 2000 г.)

Если нерезидент удовлетворяет определенным условиям (отсутствие налогообложения доходов в виде полученных в Армении дивидендов в его стране, срок участия в уставном капитале резидента не менее 2 лет, доля такого участия не менее 25%), полученные им дивиденды облагаются по ставке 0%.

Авансовые платежи по налогу исчисляются исходя из результатов предшествующего года и составляют 1/16 фактических налоговых обязательств предыдущего года (в первые месяцы платежи могут вноситься в размере суммы последнего авансового платежа предыдущего года с последующим уточнением). Если предприятие пользуется льготами, сумма аванса корректируется. Для налогоплательщиков, ожидающих низкую прибыль в текущем году, есть возможность платить авансовые платежи исходя из прогнозируемой прибыли с уплатой пени в случае расхождений (при сумме авансовых платежей, меньшей 75% прибыли, доплата и пени начисляются на недоплату в сравнении со стандартным порядком). Такой порядок позволяет снизить издержки, связанные с уплатой налога. В России

---

<sup>523</sup> Из приложения 1 к: Stepanyan V. Reforming tax systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union. IMF, 2003.

аналогичные предложения не нашли поддержки из-за опасений роста масштабов уклонения посредством создания короткоживущих фирм.

Для отдельных плательщиков или групп плательщиков, видов деятельности могут быть установлены фиксированные платежи, заменяющие налог на прибыль (ст. 34 Закона).

Законом «О внесении изменений и дополнений...» от 29 декабря 2003 г. в Армении введен минимальный налог, обязательства по которому составляют 1% дохода реализации (кроме основных средств, ценных бумаг и фондовых товаров), уменьшенного на сумму амортизации (в пределах 50%). Минимальный налог переносится на будущее в течение 10 лет (ст. 47.1 Закона).

### *Льготы по налогу*

В 1992 г. действовало большое количество освобождений, а также предоставлялись налоговые льготы иностранным инвестициям.

В 1994 г. количество освобождений было сокращено.

По действующему Закону о налоге на прибыль от уплаты налога на прибыль освобождаются занятые в производстве сельскохозяйственной продукции налогоплательщики в части дохода, полученного от реализации сельскохозяйственной продукции, а также полученных от реализации основных средств и иных активов и в части других доходов, если удельный вес последних в валовом доходе не превышает 10%.

По действующему законодательству государственные учреждения Республики Армения, органы государственного самоуправления Республики Армения, государственные некоммерческие организации освобождаются от налога в части бюджетных ассигнований и доходов, полностью перечисляемых в бюджет. Налогообложению не подлежат также доходы Центрального банка Республики Армения.

Благотворительность уменьшает налоговую базу, но с ограничениями: налоговую базу разрешено уменьшить на сумму средств, перечисленных (а также стоимости оказанных услуг) некоммерческим организациям, библиотекам, музеям, общеобразовательным школам, домам-интернатам, домам престарелых и детским домам, психонев-

рологическим и противотуберкулезным диспансерам и больницам, в пределах 0,25% валового дохода. Ограничение в долях от валового дохода, вообще говоря, не очень удачное: прибыль представляет собой доход собственников капитала предприятия и благотворительность, оказываемую от их имени, более естественно ограничивать долей их дохода. Соотношение доходов и расходов в разных видах деятельности различно, и доходы собственников могут составлять разную долю валового дохода.

Стимулирование занятости инвалидов в Армении осуществляется посредством разрешения уменьшать налоговую базу на 150% от суммы вознаграждения, выплаченного инвалидам. У этой меры есть несомненный плюс в сравнении со снижением ставки налога для тех организаций, у которых число инвалидов превышает определенный процент (как было ранее в России), а именно стимул занимать инвалидов получают даже те организации, где большинство работников по характеру деятельности должны быть здоровыми. Но если с целью злоупотребления кто-то пожелает использовать фиктивную занятость инвалидов, выявить такие действия и воспрепятствовать им будет так же трудно, как и при прежней российской льготе.

Для стимулирования иностранных инвестиций были введены налоговые каникулы, т.е. правило, согласно которому для компании-резидента Армении стоимость иностранной инвестиции в уставный фонд которой после 1 января 1998 г. составляет не менее 500 млн драм, сумма налога на прибыль уменьшается:

на 100% в течение 2 лет после удовлетворяющей условию инвестиции,

на 50% в течение следующих 8 лет для инвестиций 1998–1999 гг., 6 – для инвестиций 2000 г., 3 – для инвестиций 2001 г. и 2 – для инвестиций 2002 г.

Для снижения злоупотреблений этим правилом предусмотрены следующие меры: имущественные инвестиции подлежат государственной регистрации, и (или) нотариальному удостоверению и (или) независимому экспертному заключению, кроме того, нематериальные активы при предоставлении этой льготы не учитываются.

Следует отметить, что выполнить это правило специально для целей снижения налоговых обязательств не очень сложно, возможен даже вывод капитала с целью его последующего вложения в виде иностранных инвестиций. К сожалению, эффект такого рода стимулирующих мер всегда трудно оценить, поскольку они приводят к росту показателя, характеризующего стимулируемую деятельность, но в какой мере это собственно желаемая деятельность, а в какой маскировка под такую деятельность, разделить практически невозможно. Не исключено, что и в описываемом случае капиталы, по доходам которых предоставляется льгота, имеют в действительности внутреннее происхождение.

Предусмотрено также освобождение от налога резидента, являющегося организатором свободной экономической зоны, и резидента, являющегося оператором свободной экономической зоны, при условии, что 90% валового дохода получено от экспорта за территорию Армении.

Вопросом, подлежащим разрешению в ходе налоговых реформ, начавшихся в 1998 г., являлось установление единого порядка налогообложения различных видов доходов. В первую очередь это касалось процентных выплат и дивидендов в пользу резидентов и нерезидентов, поскольку применялся порядок, согласно которому проценты, уплачиваемые в пользу нерезидентов, освобождаются от налога, между тем как аналогичный доход резидента облагается налогом в общеустановленном порядке.

Применительно к дивидендам имела место обратная ситуация, когда дивиденды в пользу предприятий-нерезидентов облагались по ставке 15%, а соответствующий доход местных предприятий был полностью освобожден от налога<sup>524</sup>.

Согласно закону из налоговой базы налогоплательщика-резидента вычитаются полученные им дивиденды, что частично исключает двойное налогообложение соответствующих доходов.

---

<sup>524</sup> International Monetary Fund report, Resident representative office. 17.03.2000. P. 29.

## ***Выводы***

Законодательство по налогообложению прибыли в Армении разработано с учетом опыта зарубежных стран и рекомендаций специалистов по налогообложению. Это заметно по ряду положений законов. В Армении действует метод начисления, вычитаются необходимые для бизнеса расходы. Существенно экономит издержки, связанные с уплатой налога, наличие годового отчетного периода. Но в то же время некоторые положения законодательства можно улучшить. Так, например, амортизация начисляется по небольшому числу амортизационных групп, но это является осмысленным и оправданным при использовании амортизации по методу убывающего остатка в составе укрупненных групп (пулов). Более того, нормы амортизации близки к тем, которые приняты в мировой практике при применении учета по методу убывающего остатка. Но переход к такому порядку учета амортизируемого имущества не был осуществлен. Другим примером является разрешение вычета расходов, необходимых для бизнеса. По ряду услуг, фиктивное или завышенное оказание которых часто используется для уклонения от налогообложения, ограничения в законодательстве Армении наличествуют, но по другим (информационные, консультационные) таких ограничений нет. Отсутствие ограничений является рациональным в том случае, когда налоговые органы справляются с задачей выявления и пресечения злоупотреблений, связанных с использованием такого рода услуг. Однако наличие ограничений для иных подобных расходов показывает, что это, вероятно, не так.

Множественные льготы для иностранных инвестиций могут не достигать целей и фактически использоваться при инвестировании из внутренних источников, но при посредстве фирм, созданных в зарубежных налоговых убежищах. Если учесть, что полученные резидентами дивиденды не включаются в базу налога резидентов, а при доле участия нерезидента, превышающей 25%, и дивиденды нерезидента облагаются по нулевой ставке, и условия получения льготы для крупной фирмы вполне выполнимы, такой порядок приводит к существенному неравенству в налогообложении доходов от инвестиций в предприятия, имеющие право на получение льготы, и про-



чие предприятия. При невысокой ставке налогообложения (20%) и достаточно свободном уменьшении налоговой базы на произведенные расходы такие щедрые льготы, вероятно, малоцелесообразны. В этом случае снижение рисков и административных барьеров может привести к более значительному эффекту.

Наличие минимального налога показывает, что проблема уклонения от налогообложения стоит достаточно остро. В то же время можно отметить, что уплаченный минимальный налог можно принимать к зачету в течение 10 последующих лет и это смягчает для добросовестных налогоплательщиков издержки, возникающие в связи с уплатой такого налога. Это может послужить примером для России, где минимальный налог введен для применяющих упрощенную систему налогообложения и его перенос на будущее существенно ограничен, что фактически делает его дополнительным налогом на временно низкодоходные или временно убыточные предприятия.

### 4.2.3. Беларусь

#### *База налога*

Налог на прибыль в Беларуси взимается на основании Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. № 1330-ХП «О налогах на доходы и прибыль» (до 29 декабря 2000 г. назывался «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций»)<sup>525</sup>.

Закон предполагает дифференциацию взимания налогов от прибыли и доходов, причем отнесение доходов к прибыли или доходам менялось в течение действия закона. Следует отметить, что разграничение, по существу, относилось к составу вычитаемых из базы налога затрат: и для доходов, и для прибыли предполагался вычет из базы затрат, связанных с получением дохода (прибыли), но в случае налога на доход вычету подлежали лишь материальные затраты. Ставки дифференцировались и в том, и в другом случае в зависимости от вида дохода (прибыли). Первоначально налог на доходы взимался

---

<sup>525</sup> [http://www.nalog.by/d/mns\\_article/0\\_0.htm](http://www.nalog.by/d/mns_article/0_0.htm), <http://www.allminsk.biz/news.php?id=133>, <http://pravo2004.by.ru/how.shtml>, <http://pravo.by/>

мался с доходов от ценных бумаг, долевого участия в совместных предприятиях, видеопоказа; массовых концертно-зрелищных мероприятий, эксплуатации игровых автоматов с денежным выигрышем, игрально-призовых аттракционов, сдачи в аренду государственного имущества, реализации имущества и иностранной валюты; проведения лотерей. Ограничение вычитаемых затрат только материальными, особенно с учетом определения материальных затрат в белорусском законодательстве, почти никогда не может быть удовлетворительно объяснено. Если же есть рациональные причины для ограничения вычета затрат по отдельным видам деятельности, их можно учесть, описав для них особенности налогообложения.

Законом от 19 апреля 1996 г. установлено, что объектом налога на доходы являются дивиденды и приравненные к ним доходы, ряд видов деятельности облагается в особом порядке, прибыль от других источников облагается налогом на прибыль. Например, порядок налогообложения доходов, полученных от осуществления лотерейной деятельности, игорного бизнеса, а также доходов, полученных в отдельных сферах деятельности (банками, небанковскими кредитно-финансовыми организациями, страховыми организациями и иными юридическими лицами, получившими доходы от операций с ценными бумагами), регулировался специальными актами налогового законодательства Республики Беларусь и соответствующими нормативными правовыми актами Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Существовали также особенности налогообложения в сельскохозяйственном производстве. Таким образом, наличие двух налогов для доходов юридических лиц – налога на доходы и налога на прибыль являлось, скорее, терминологической особенностью белорусского законодательства. С 2007 г. дивиденды и приравненные к ним доходы включаются в состав доходов от вне-реализационных операций.

При этом важно отметить, что Декретом Президента Республики Беларусь от 23 декабря 1999 г. № 43 «О налогообложении доходов, полученных в отдельных сферах деятельности» установлено, что доходы банков, небанковских кредитно-финансовых учреждений, страховых и перестраховочных организаций, а также доходы иных

юридических лиц от операций с ценными бумагами облагаются налогом на доходы. При этом требуется отдельный учет по этим и прочим видам деятельности без взаимного зачета убытков. При определении кредитно-финансовыми учреждениями и страховыми организациями налогооблагаемой базы из состава затрат исключаются: расходы на оплату труда, амортизация основных фондов и износ нематериальных активов. Если учесть, что при этом для указанных видов деятельности установлены повышенные ставки, можно заключить, что в Белоруссии не уделяется значительного внимания снижению издержек, связанных с финансированием производства и инвестиций. Однако в настоящее время в соответствии с пп. 4.1 и 4.2 ст. 2 Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. № 1330-ХП «О налогах на доходы и прибыль» объектом налогообложения доходов банков и страховых организаций является прибыль, далее в подпунктах этих пунктов определены доходы от указанных видов деятельности, а затраты определены соответственно в ст. 8 и 9.

На себестоимость при определении прибыли относятся расходы: материальные, на оплату труда, амортизация основных фондов, платежи по обязательному социальному, медицинскому страхованию, на обязательное страхование имущества, выплаты процентов по заемным средствам, прочие расходы на производство и реализацию продукции, налоги, относимые на себестоимость, отчисления в специальные фонды, а также расходы на содержание объектов социально-культурной сферы (по нормативам, установленным для бюджетных организаций).

При этом к прочим расходам отнесены расходы на ремонт.

Законом от 19 апреля 1996 г. разрешено отнесение на себестоимость износа нематериальных активов, но 31 января 2000 г. было введено ограничение: принимается к вычету только износ нематериальных активов, используемых в уставной деятельности.

Законом от 13 ноября 1996 г. социальное страхование дополнено добровольным страхованием жизни и пенсий, а также некоторыми другими видами страхования (предусмотрена регламентация расходов).

Законом от 19 апреля 2006 г. скорректирован перечень относящихся к затратам выплат в пользу работников предприятий.

Проценты по заемным средствам принимались к вычету только в том случае, если это проценты за краткосрочные ссуды банков (кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам и ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств и на приобретение основных средств и нематериальных активов). Законом от 19 апреля 1996 г. были исключены слова «краткосрочные» и «банков», что позволило принимать к вычету проценты по заемным средствам, полученным из других источников и на длительные сроки, однако положение, ограничивающее вычет процентов направлением использования заемных средств, сохранилось. Здесь важно отметить, что данное ограничение в некоторых случаях реально обойти, для тех же, кто не может этого сделать, например, из-за временных трудностей с ликвидными средствами, издержки финансирования инвестиций возрастают. Если учесть, что риски в разных отраслях различны, дискриминируются не только отдельные предприятия, но и одни виды деятельности по сравнению с другими.

Амортизация осуществляется в значительной степени в соответствии с правилами, установленными еще в Советском Союзе, более того, правила начисления амортизации усложнены по сравнению с советскими. До 2002 г. суммы амортизации определялись исходя из «Единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», утвержденных постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. № 186 введен в действие документ «Временный республиканский классификатор основных средств и нормативные сроки их службы». По большинству позиций этого документа наблюдается совпадение с «Едиными нормами...», но годовые нормы пересчитаны в сроки службы. В ряде случаев сами исходные нормы были получены посредством округления результата деления 100 на средний срок службы. После обратного пересчета и округления получились интересные результаты: например, срок службы персика изначально предполагался 12 лет, после округления норма

амортизации составила 8,3%. Обратный пересчет привел к сроку службы дерева 8,1 года, что и было зафиксировано в документе в качестве нормативного срока службы. Аналогично для крупноплодной клюквы установлен нормативный срок службы 58,8 года (норма амортизации 1,7%). На этом не стоило бы останавливаться, в конце концов, средний нормативный срок вполне может быть и дробным, но данный пример показывает, что подход при разработке документа часто был чисто формальным и простое дополнение старых нормативов новыми позициями и исправление явных несоответствий с современными нормами износа могло бы привести к меньшим издержкам к не худшему результату. Однако по части позиций изменения все же были. Так, например, были скорректированы сроки службы вычислительной техники в сторону уменьшения. Вместо 8 лет срок службы компьютера установлен в 5 лет. Был подготовлен ряд новых разделов: например, медицинское, спортивное, театральное оборудование. Добавлены также позиции и в других разделах, например, в связи с появлением нового оборудования или новых направлений использования оборудования. Добавлены новые позиции, например, в разделе «Оборудование электронной промышленности». Часть позиций иначе сгруппирована, некоторые объединены, другие, напротив, разделены. Некоторые сроки уменьшены: уменьшен срок амортизации для высотных зданий (в два раза) и для некоторых других зданий, сооружений и передаточных устройств (в меньшей степени), есть сокращение сроков службы и в разделе «Оборудование связи» и др. Есть также объекты, по которым срок службы несколько увеличился за счет иной группировки. Применяются поправочные коэффициенты, зависящие от отрасли, условий эксплуатации, даты производства, сменности на производстве и др.

Определение сумм начисленной амортизации осуществляется в соответствии с «Положением о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве», утвержденным 19 февраля 1993 г. Минэкономки, Минфином, Госстроем и Госкомстатом Республики Беларусь (в до-

кумент вносились изменения в 1994, 1997, 1998 и 2002 гг.)<sup>526</sup>. Для расчета требуется вычислить норму амортизации исходя из нормативных сроков службы и применить ее к балансовой (первоначальной или восстановительной) стоимости актива, уточненной с учетом срока эксплуатации актива в течение года. Утверждение и публикация сроков службы взамен норм амортизации приводят к дополнительным издержкам предприятий при расчетах, а в случае проведения проверок правильности начисления амортизации и к дополнительным издержкам налоговых органов. Документ, несмотря на наличие изменений, внесенных в 2002 г., с «Временным республиканским классификатором...» не вполне согласован. Например, есть расхождение в порядке начисления амортизации в отношении некоторых автомобилей и автобусов. Кроме того, «Положение...» требует расчета окончательного поправочного коэффициента при применении нескольких коэффициентов к нормам амортизации посредством их суммирования (см. п. 8 «Положения...»), а классификатор устанавливает поправочные коэффициенты к срокам. Разумеется, расчеты такого рода несложные, но издержки на их проведение, а главное, на проверку правильности применения правил, особенно с учетом весьма значительного числа позиций в классификаторе, должны быть заметными.

Для начисления амортизации используется среднегодовая стоимость группы активов, сгруппированных (в соответствии с позицией в «Единых нормах...»), которая представляет собой уточненную с учетом прогнозируемого срока службы активов в течение года сумму первоначальных (восстановительных) стоимостей. Причем расчет и включение в себестоимость амортизации производятся ежемесячно (исключение составляют сезонные производства), и сумму амортизации ежемесячно необходимо корректировать при изменениях в составе основных фондов (см. п. 19 «Положения...»).

Можно предположить, что все эти усложнения продиктованы желанием установить сроки службы активов для целей начисления амортизации как можно более приближенные к фактическим. Это

---

<sup>526</sup> <http://www.pravoby.info/documentf/part6/aktf6501.htm>

приводит к росту издержек, связанных с уплатой налога, но при этом все равно неизбежны даже отклонения нормативных сроков службы от фактических, не говоря уже об отклонении начисленной амортизации от экономической. Отклонения в сроках службы возникают, во-первых, потому, что даже при очень подробной классификации невозможно учесть особенности различных объектов. Изделия одного и того же назначения, но, например, разных производителей могут иметь разные сроки эксплуатации. Во-вторых, некоторые особенности эксплуатации очень трудно контролировать, и предприятия могут этим воспользоваться для увеличения норм амортизации. Но, самое главное, экономическая амортизация по большинству активов не является линейной<sup>527</sup>, обесценение активов часто носит характер, близкий к экспоненциальному, и при применении амортизации по линейному методу ко всем активам с одинаковым сроком эксплуатации искажения неизбежны и могут быть весьма значительными. Таким образом, издержки, сопряженные с применением порядка амортизации, применяемого в Белоруссии, не компенсируются выгодами существенно более точной оценки экономической амортизации.

Ускоренная амортизация допускается белорусским законодательством для активной части основных производственных фондов. При этом предполагается начисление амортизации по линейному методу с коэффициентом не более 2. В «Положении о порядке начисления амортизации...» содержатся рекомендации, к каким объектам следует, «как правило» применять ускоренную амортизацию (п. 28), и перечень объектов, к которым она не применяется (п. 29).

Предусмотрена индексация стоимости основных средств, при этом в соответствии с «Основными положениями по составу затрат включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» в себестоимость включаются «амортизационные отчисления от стоимости основных средств, рассчитанные в соответствии с законодательством,

---

<sup>527</sup> См.: Hulten C.R., Wykoff F.C. The Measurement of Economic Depreciation // Depreciation, Inflation, and the Taxation of Income from Capital. Ed. by Charles R. Hulten. Washington, DC: The Urban Institute Press, 1981.

а также индексация амортизационных отчислений, производимая в установленном порядке».

Особенности порядка начисления амортизации при эксплуатации основных средств, «сданных в аренду, а также в лизинг», отражены в п. 23 «Положения...». Прежде всего, следует отметить, что лизинг, как он определен в постановлении от 31 декабря 1997 г. № 1769 «О лизинге на территории Республики Беларусь», включает аренду разных видов, а также финансовый лизинг, поэтому различия в порядке налогообложения «аренды» и «лизинга» не вполне ясны. При этом лизингу предоставляются значительные преимущества. Общим для «аренды» и «лизинга» является право выбора сторонами договора лица, которое будет начислять амортизацию. Это создает возможность «передачи налоговых преимуществ» тем, кто не может их использовать, тому, кто не имеет на них права. Например, предприятие, освобожденное от налогообложения, т.е. не имеющее возможности получить выгоду, уменьшив собственную налоговую базу на суммы начисленной амортизации, может заключить договор лизинга (в таких случаях обычно применяется лизинг, предполагающий долгосрочный характер взаимных обязательств, часто имеющий признаки финансового лизинга) с фирмой-лизингодателем, которая будет учитывать объект у себя на балансе и начислять амортизацию, уменьшая издержки приобретения объекта за счет бюджета. Сделки с использованием финансового лизинга для налоговой оптимизации распространены в России, которая тоже, вопреки международной практике, предоставляет льготы финансовому лизингу (они отличаются от белорусских). В Беларуси для лизинга установлено следующее правило: «По основным фондам, сданным в аренду, а также лизинг, амортизационные отчисления производятся арендодателем (лизингодателем) или арендатором (лизингополучателем) в соответствии с формой аренды (лизинга) и условиями договора. Величина амортизации (износа) объекта лизинга устанавливается договором лизинга по согласованию между лизингодателем и лизингополучателем. При этом по условиям договора за срок его действия сторона, на которую возложено начисление износа, имеет право начислять его в сумме, не превышающей разницу между контрактной стоимо-



стью объекта лизинга и его выкупной (или остаточной) стоимостью, определяемой условиями договора лизинга» (см. «Положение...», п. 23). Такая свобода в определении вычитаемых из налоговой базы сумм амортизации может приводить к использованию лизинга для уклонения от налогообложения. Не вполне ясно из данных нормативных документов, распространяются ли эти льготы и на аренду, но практически любую аренду можно оформить как договор лизинга по белорусскому законодательству, если принимать во внимание, что в постановлении «О лизинге...» лизинг определяется следующим образом:

«Договор лизинга – соглашение между лизингодателем и лизингополучателем об установлении прав и обязанностей по поводу приобретения лизингодателем в собственность указанного лизингополучателем объекта лизинга у определенного последним продавца (поставщика) и предоставления лизингополучателю объекта лизинга за плату во временное владение и пользование с правом или без права выкупа либо предоставления лизингодателем лизингополучателю ранее приобретенного объекта лизинга за плату во временное владение и пользование с правом или без права выкупа» (см. п. 1.4).

Согласно постановлению «О лизинге...» финансовым называется лизинг, «при котором лизинговые платежи в течение договора лизинга, заключенного на срок не менее одного года, возмещают лизингодателю стоимость объекта лизинга в размере не менее 75% его первоначальной (восстановительной) стоимости» (см. п. 1.5 постановления «О лизинге...»), но это не имеет значения для определения налоговых обязательств в отличие от России, где льготы распространяются только на финансовый лизинг, впрочем, определяемый иначе.

Белорусское законодательство менее щедро в отношении лизинга и содержит некоторые ограничения, отсутствующие в российском.

Так, «в случае сдачи действующими предприятиями в аренду отдельных объектов основных фондов амортизационные отчисления на них производятся арендодателем с отнесением отчислений в состав расходов от внереализационных операций с возмещением за счет получения арендной платы, зачисляемой в состав доходов от

внерезидентов», но почти всегда можно заключить договор так, чтобы он удовлетворял определению лизинга.

Льготы не распространяются на амортизацию «объектов лизинга, использование которых не относится к хозяйственной деятельности лизингополучателя».

Малым предприятиям разрешено в дополнение к обычной ускоренной амортизации начислять амортизацию в первый год эксплуатации до 20% первоначальной стоимости активов со сроком службы, превышающим 3 года.

Совместные предприятия, созданные на территории Республики Беларусь с участием иностранных юридических лиц и граждан, производят амортизационные отчисления на полное восстановление по нормам и в порядке, установленным для предприятий Республики Беларусь, если иное не предусмотрено учредительными документами совместного предприятия (см. п. 4 ст. 3 Закона о налогах на доходы и прибыль). Положение, разработанное, очевидно, для привлечения иностранных инвестиций, может создавать при этом возможности для минимизации налогов и стимулы для вывода капитала за рубеж с последующим реинвестированием.

Кроме того, порядок отнесения на затраты регламентируется «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)». Документ с таким названием был принят в 1993 г., действовал с изменениями и дополнениями до 1998 г. и утратил силу в связи с принятием в январе 1998 г. и введением в действие с марта 1998 г. нового документа с тем же названием, который действует по настоящее время с изменениями и дополнениями от 1998, 1999, 2000, 2002, 2003 гг.

Отметим, что действующее белорусское законодательство не разрешает относить на себестоимость страховые взносы по добровольному страхованию в пользу работников предприятия, в том числе по медицинскому и пенсионному. До 2003 г. этот запрет не распространялся на некоторые виды страхования жизни и дополнительных пенсий (в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь). При этом для целей налогообложения доходов физических лиц в доход включаются суммы страховых взносов,

сделанных работодателем за работника. Исключение составляют взносы по договорам добровольного страхования дополнительных пенсий и добровольного страхования гражданской ответственности нанимателя за вред, причиненный жизни или здоровью работника, если указанные договоры не предусматривают страховых выплат застрахованным физическим лицам без наступления страхового случая. Суммы страховых выплат в доход не включаются, если выплаты осуществляются при наступлении страхового случая, а страховые взносы уплачивались из собственных средств, а также по договорам добровольного долгосрочного (на срок не менее трех лет) страхования жизни, добровольного страхования дополнительных пенсий и добровольного страхования гражданской ответственности нанимателя за вред, причиненный жизни или здоровью работника. Отметим, что такая жесткая позиция законодателей позволяет воспрепятствовать применению схем оплаты труда под видом страхования, но обложение возникает неоднократно на разных уровнях при некоторых видах страхования, что может их дестимулировать.

Отметим также, что «Основные положения по составу затрат...» содержат ограничения для вычета некоторых видов услуг, которые сложно контролировать.

Но выбор метода учета доходов (кассовый или начисления) оставлен на усмотрение налогоплательщика (п. 3.4 «Основных положений...»). Это создает возможность для отсрочки уплаты налогов и приводит при выборе кассового метода к некорректному учету доходов предприятий.

С принятием Закона от 31 января 2000 г. № 368-З из состава объекта налога на прибыль были исключены дивиденды, начисляемые на долю в уставном фонде хозяйственных обществ, переданную в собственность Республики Беларусь и (или) административно-территориальной единицы Республики Беларусь при реструктуризации задолженности этих хозяйственных обществ по платежам в бюджет. То есть дивиденды, получаемые государством от владения долями участия в капитале, полученными в ходе реструктуризации кредиторской задолженности эмитентов, не облагались налогом. Такой порядок выглядит экономией затрат, связанных с перечислени-

ем налогов, поскольку платежи осуществляются от государства государству, но при этом возрастают затраты налогоплательщика, которому проще учитывать все дивиденды единообразно, некорректно определяются доходы различных бюджетов, таким образом, экономия получается мнимая.

В Законе о налогах на доходы и прибыль не предусмотрено уменьшения налоговой базы на убытки прошлых лет.

### ***Ставки налога***

Согласно Закону о налоге на прибыль и доходы (в действующей редакции Закона от 19 апреля 1996 г.) ставка налога на дивиденды и приравненные к ним доходы (т.е. доходы, составляющие базу налога на доходы) составляет 15%, и налог удерживается у источника выплаты, причем непосредственно указано, что облагаются начисленные предприятием доходы. В этой формулировке есть противоречие: либо плательщик – предприятие, выплачивающее доход, либо оно агент, удерживающий налог у источника выплаты, а плательщиком налога является получатель дохода. Ранее (в редакции Закона от 10 декабря 1993 г.) налогом на доходы по ставке 15% облагались полученные доходы от акций, облигаций и других ценных бумаг, депозитов, долевого участия в совместных предприятиях. Отличие от первоначальной версии в том, что налогом на доход в этот период облагались доходы от депозитов. В настоящее время доходы от хранения денежных средств на расчетных, текущих и других счетах в учреждениях банков не подлежат налогообложению, если эти средства получены в порядке целевого финансирования или в виде вступительных, паевых и членских взносов (в ред. Закона от 24 февраля 1994 г.). Проценты по облигациям, полученные нерезидентами, облагаются по ставке 10% начиная с 1993 г. (при наличии соглашений об избежании двойного налогообложения порядок может быть иным). Ставка налога на доходы для других доходов составляла в 1991–1996 гг. от 40 до 80%.

Общая ставка налога на прибыль составляет 24% (в редакции Закона от 8 января 2002 г. № 246-З). До этого она составляла 30% (с принятием Закона от 29 декабря 2000 г.), еще ранее – 25% (Закон от

31 января 2000 г.), до принятия этого закона ставка также составляла 30%.

По ставке 15% облагались предприятия (кроме предприятий розничной торговли), балансовая прибыль которых составляет в год не более 5000 базовых величин (до вступления в силу Закона от 4 января 2003 г. – минимальных заработных плат) со среднегодовой численностью работников, не превышающей установленных величин, различающихся для разных видов деятельности. Позднее порядок применения сниженных ставок был изменен. Сниженная ставка отменена для указанных выше предприятий, но действует для организаций, осуществляющих производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в стоимостном выражении в общем объеме их производства составляет не менее 50%. Причем ставка налога для таких организаций установлена в размере 10%.

По ставке 15% облагаются налогом:

вновь создаваемые на территориях, включенных в зоны последующего отселения и с правом на отселение, юридические лица, реализующие инвестиционные проекты, получившие положительное заключение государственной комплексной экспертизы, – в течение пяти лет со дня государственной регистрации этих юридических лиц;

действующие на указанных территориях юридические лица, реализующие инвестиционные проекты, получившие положительное заключение государственной комплексной экспертизы, – в течение пяти лет с года, следующего за годом включения их в перечень таких юридических лиц. Перечень действующих на территориях специального экономического регулирования юридических лиц, реализующих инвестиционные проекты, утверждается Советом Министров Республики Беларусь по представлению Брестского, Гомельского и Могилевского областных исполнительных комитетов.

Средства, высвобождаемые в результате предоставления соответствующей льготы по налогу на прибыль, подлежат зачислению в фонд накопления и используются на развитие производства. В случае нецелевого использования этих средств их налогообложение производится в порядке, установленном законодательством.

Предусмотрено снижение ставки на 50%. Прибыль, полученная от реализации высокотехнологичных товаров (работ, услуг) собственного производства (кроме торговой и торгово-закупочной деятельности) организациями, включенными в перечень высокотехнологичных организаций, утверждаемый президентом Республики Беларусь, облагается налогом по ставке, уменьшенной на 50%.

Совет Министров Республики Беларусь был вправе снизить (но не более чем в два раза) ставки налога на прибыль, полученную от реализации продукции (работ, услуг) собственного производства (кроме торговой и торгово-закупочной деятельности) предприятиями, включенными в перечень высокотехнологичных предприятий, утверждаемый Советом Министров Республики Беларусь. Этот порядок был позднее отменен.

Прибыль от банковской, лизинговой, страховой деятельности, ломбардов до 1993 г. облагалась налогом по ставке 44%. До принятия Закона от 22 декабря 1992 г. данная ставка применялась только к прибыли коммерческих и кооперативных банков, а также страховых организаций. В соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 23 декабря 1999 г. № 43 «О налогообложении доходов, полученных в отдельных сферах деятельности» для кредитно-финансовых учреждений, страховых организаций и доходов от операций с ценными бумагами установлен налог на доход, уплачиваемый кредитно-финансовыми и страховыми организациями по ставке 30%, а иными юридическими лицами по доходам от операций с ценными бумагами – по ставке 40%.

До вступления в силу Закона от 28 декабря 2002 г. по ставке 10% облагалась прибыль организаций агропромышленного комплекса, полученная от производственно-технического, транспортного и научного обслуживания, материально-технического обеспечения, ремонта и производства техники и оборудования, обслуживания оросительных и осушительных систем. Прибыль подрядных, строительных, ремонтно-строительных и других организаций агропромышленного комплекса, полученная от строительства и ремонта производственных объектов агропромышленного комплекса, облагалась по ставке 7%. Не облагалась налогом прибыль, полученная от

производства продуктов детского питания (эти пункты были включены в Закон 10 декабря 1993 г.).

Иностранные юридические лица, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, получающие доход из источников в Республике Беларусь, уплачивают налог по следующим ставкам:

дивиденды, роялти, лицензионные платежи – 15%;

доходы от долговых обязательств любого вида, в частности от облигаций (за исключением государственных), векселей, займов (вкладов, депозитов, кредитов, пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь) – 10%;

плата за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок – 6%;

другие доходы – 15%. При этом конкретный перечень доходов, включаемых в данную категорию, определяется Советом Министров.

Иностранные юридические лица, ввозящие на территорию Республики Беларусь товары для демонстрации на выставках, выставках-продажах, ярмарках, в случае реализации этих товаров уплачивают налог по ставке 10% таможенной стоимости товара, декларируемого при его предъявлении к таможенному оформлению в режиме импорта товаров. При этом налог взимается таможенными органами.

### ***Льготы по налогу***

Статья 5 Закона о налогах на доходы и прибыль, посвященная льготам, далеко не исчерпывает всего перечня налоговых преференций, которые предоставляются или предоставлялись в Беларуси. Во-первых, как и в России, ряд преимуществ может предоставляться в виде отнесения доходов к необлагаемым налогом или в виде разрешения уменьшать налоговую базу на расходы, которые, вообще говоря, должны финансироваться из прибыли или при классификации их как расходов бизнеса облагаться другими налогами, например, налогами, базой которых является заработная плата в случае осуществления расходов в пользу работников предприятий. Во-вторых,

налоговые льготы в Беларуси предоставляются (предоставлялись) индивидуально или отдельным категориям налогоплательщиков множественными иными нормативными актами.

Результатом Соглашения между правительством Республики Беларусь и правительством Российской Федерации о создании равных условий в области ценовой политики, подписанного в Москве 12 апреля 2002 г., явился Декрет Президента Республики Беларусь от 19 апреля 2002 г. № 11 «Об отмене индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам и о совершенствовании государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Декрет отменяет предоставление юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям индивидуальных льгот, устанавливает, что льготы категориям налогоплательщиков устанавливаются налоговым законодательством, а также предусматривает возможность государственной поддержки, оказываемой в индивидуальном порядке по решению президента Республики Беларусь.

С принятием Закона от 8 января 2002 г. дивиденды и приравненные к ним доходы, выплачиваемые собственнику унитарного предприятия – юридическому или физическому лицу Республики Беларусь в связи с правом собственности на имущество данного предприятия, не являются объектом обложения налогом на доходы.

Разрешается уменьшать налоговую базу на суммы расходов на содержание находящихся на балансе предприятий объектов соцкультбыта, а также затрат на эти цели при долевом участии в их содержании по нормативам, разработанным для аналогичных бюджетных учреждений. До принятия Закона от 17 марта 1992 г. часть таких расходов относилась на себестоимость продукции.

Закон о налогах на доходы и прибыль устанавливает льготы, носящие постоянный характер. До принятия Закона от 13 мая 1999 г. в законе указывалось, что Верховным Советом Республики Беларусь при утверждении бюджета Республики Беларусь на очередной год могли устанавливаться дополнительные льготы.

Налоговая база уменьшается на суммы прибыли, использованной на мероприятия по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в соответствии с республиканской программой, а



также на суммы прибыли, использованной на проведение природоохранных и противопожарных мероприятий, научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и опытно-технологических работ. Максимальный размер по этим категориям льгот не может превышать 50% балансовой прибыли после вступления в силу изменений, внесенных Законом от 31 января 2000 г. № 368-З. Ранее ограничение в 50% прибыли распространялось еще и на инвестиционную льготу, описанную ниже.

В Беларуси действует инвестиционная льгота, аналогичная той, которая существовала в России, а также в ряде других постсоветских государств. Но есть и некоторые отличия, кроме того, порядок предоставления льготы неоднократно менялся. В соответствии с действующей редакцией облагаемая прибыль уменьшается на суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения<sup>528</sup> и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели. При этом указанная льгота предоставляется при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели (в редакции Закона от 8 января 2002 г.). По существу, такой же, но отличающейся формулировкой, была редакция Закона от 31 января 2000 г. Ранее этого ограничения не было, т.е. льгота предоставлялась на сумму валовых инвестиций, которые еще, кроме того, разрешалось амортизировать для налоговых целей. При реализации активов, приобретенных с использованием льготы, до истечения двух лет с момента приобретения, производится перерасчет налоговых обязательств. Анализ такого рода льготы осуществлен в разделе, посвященном российскому законодательству, а также в ряде публикаций ИЭПП по налогообложению прибыли. В дополнение можно отметить, что когда при начислении льготы не требовалось корректировать сумму инвестиций на суммы начисленной

---

<sup>528</sup> После вступления в силу Закона от 19 апреля 1996 г. и до вступления в силу Закона от 31 января 2000 г. данная льгота распространялась также на капитальные вложения непроизводственного назначения (включая жилищное строительство). Ранее льгота предоставлялась только производственным инвестициям.

амортизации, вычет фактически осуществлялся повторно, т.е. льгота для тех, кто имел возможность ее применить, была чрезвычайно щедрой. Если учесть, что ставка налога в этот период составляла 30%, эта льгота для тех, кто мог ее в полном объеме применить, была эквивалентна субсидии в 30% суммы осуществленных инвестиций. Для дополнительных инвестиций, превышающих порог в 50% прибыли, эта субсидия уже не предоставлялась. В мировой практике случалось применение льгот, предоставляемых валовым инвестициям (см., например, анализ инвестиционных стимулов, осуществленный Холлом и Джоргенсоном), однако в этих случаях речь идет об уменьшении прибыли на некоторую долю от произведенных инвестиций, ограничения же долей прибыли если и применялись, то часто неиспользованные на уменьшение прибыли суммы инвестиций разрешалось переносить на будущее. Необычная щедрость инвестиционной льготы в Беларуси до вступления в силу Закона от 31 января 2000 г. и отсутствие сопоставимо значительного эффекта в виде роста инвестиций могут послужить примером того, что налоговые инвестиционные стимулы не являются определяющим условием роста инвестиций.

Также предоставлялись существенные льготы, вплоть до полного освобождения, некоторым видам деятельности (признаваемым социально значимыми, например, таким, как производство средств реабилитации и обслуживания инвалидов, производство продуктов детского питания). Кроме того, существует право уменьшать налоговую базу на средства, перечисляемые определенным реципиентам (например, учреждениям и организациям здравоохранения, народного образования и т.п., финансируемым из бюджета), впрочем, с ограничением в 5% балансовой прибыли.

Освобождаются от налогообложения в пределах 10% балансовой прибыли суммы, направленные на приобретение или строительство жилья работникам, состоящим в штате предприятия и нуждающимся в улучшении жилищных условий; до 2001 г. освобождались суммы ссуд, выданных на эти цели, причем с 1994 до 1996 г. лимит освобождаемой прибыли составлял 5%.

До 2002 г. освобождалась прибыль, полученная от издания литературы на белорусском языке. С принятием Закона от 28 декабря 2002 целый ряд льгот, включая данную, был упразднен.

До принятия данного закона от налога полностью освобождались предприятия, в которых работает не менее 70% пенсионеров, достигших пенсионного возраста (мужчины – 60 лет, женщины – 55 лет), от списочной численности в среднем за период<sup>529</sup>.

В соответствии с Законом о налоге на прибыль и доходы (в редакции Закона от 4 января 2003 г.) от налога освобождаются:

- предприятия, использующие труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет более 50% списочной численности работников в среднем за период. Облагаемая налогом прибыль указанных предприятий уменьшается на 50%, если численность инвалидов в них составляет от 30 до 50% включительно от списочной численности в среднем за период;

- колхозы, совхозы, крестьянские (фермерские) хозяйства, межхозяйственные предприятия и организации, сельскохозяйственные кооперативы, подсобные сельские хозяйства предприятий и организаций, другие сельскохозяйственные формирования, реализующие произведенную ими продукцию растениеводства (кроме цветов, декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства;

- организации бытового обслуживания населения, расположенные в сельской местности, независимо от форм собственности в первые три года после их государственной регистрации;

- в течение первых трех лет с момента объявления прибыли предприятия с иностранными инвестициями, если доля иностранного участника в уставном фонде превышает 30%, выручка которых образуется за счет реализации продукции (работ, услуг) собственного производства, кроме торговой и торгово-закупочной деятельности. Если коммерческие организации с иностранными инвестициями производят особо важную для страны продукцию, включенную в утверждаемый правительством Республики Беларусь перечень такой

---

<sup>529</sup> Были и другие льготы, которые позднее были ликвидированы.

продукции, то такие организации вправе применить еще на срок до трех лет пониженную на 50% ставку налога на прибыль. Однако в случае ликвидации коммерческой организации с иностранными инвестициями в период освобождения от уплаты налога или на протяжении трех лет после окончания срока освобождения коммерческая организация обязана уплатить налог на прибыль за тот период, на протяжении которого она была освобождена от налогов.

Помимо указанного, действует льгота, согласно которой налогооблагаемая база совместных предприятий с участием иностранных инвесторов, предприятий, полностью принадлежащих иностранным инвесторам (иностранные предприятия), уменьшается на сумму отчислений в резервный (страховой) фондов в размерах, установленных в учредительных документах, но не более 25% фактически сформированного уставного фонда.

Следует отметить, что до 2003 г. льготами для предприятий с иностранным участием активно пользовались банки и иные организации с иностранными инвестициями. Однако в 2003 г. было усложнено применение некоторых льгот, предоставлявшихся ранее организациям с иностранными инвестициями. Так, была принята Инструкция об особенностях исчисления и уплаты налога на прибыль коммерческими организациями с иностранными инвестициями, утвержденная постановлением МНС от 17 сентября 2003 г. № 86, в которой впервые с 1996 г. была дана расшифровка понятия «в размерах, установленных в учредительных документах», содержащегося в законе о налоге на прибыль. Условиями, дающими право на льготу, было признано одновременное наличие в учредительных документах коммерческой организации с иностранными инвестициями двух положений:

- 1) о создании резервного фонда за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- 2) о размере отчислений в этот фонд.

## ***Выводы***

Белорусское законодательство о налоге на прибыль можно, пожалуй, отнести к наименее реформированному из рассматриваемых. Сложный порядок амортизации на основании норм, почти совпадающих с нормами Советского Союза, ограничения на вычет процентов по кредитам, отсутствие компенсации убытков не могут не приводить к увеличению издержек уплаты налогов и дестимулирующему воздействию на инвестиции, особенно связанные с риском. В то же время обилие льгот (частично устранившихся) создает преимущества одним предприятиям или видам деятельности по сравнению с другими, что приводит к искажениям в размещении ресурсов. Механизм воздействия подобных ограничений и преференций подробно рассматривался в разделе, посвященном России, где также до реформы налога (и частично после нее) действовавшие ограничения на вычет расходов и компенсацию убытков пытались компенсировать льготами определенной деятельности или определенному поведению. Значительные социальные льготы по сути дела, приводят к безналоговому (или с пониженным налогообложением) вознаграждению работников предприятий. Такого рода льготы часто оправдывают перераспределительными соображениями, однако практически невозможно установить ограничения на их использование так, чтобы выгоды от них получали только наиболее нуждающиеся; напротив, часто выгоды от таких налоговых освобождений получают наиболее обеспеченные работники предприятий. Гораздо больший перераспределительный эффект может дать увеличение не облагаемого подоходным налогом с физических лиц порога доходов. Впрочем, ряд социальных проблем, особенно связанных с обеспечением жильем, необходимо решать. Попытка применить для этих целей налоговые льготы в России не была успешной, если не считать успехом увеличение строительства элитного жилья и рост цен на жилье. Вероятно, налоговые меры являются крайне удобным способом реагирования на болезненные проблемы общества. Для эффективного функционирования рынка необходимо выполнение ряда институциональных условий, обеспечить которые призвано государство, но формирование институтов требует значительных усилий и

квалификации, а предоставление налоговых льгот, хотя и редко приводит к достижению желаемого эффекта, позволяет быстро получить политические дивиденды, одновременно снимая с чиновников и законодателей ответственность за последствия.

#### 4.2.4. Грузия

##### *Объект и база налога*

В 1993 г. количество доходов, освобожденных от налогообложения налогом на прибыль, было сокращено, за счет чего расширился объект налогообложения.

В 1997 г. с принятием Налогового кодекса произошло дальнейшее сокращение количества налоговых освобождений.

В 2004 г. была принята и с 2005 г. вступила в силу новая редакция Налогового кодекса.

В соответствии с кодексом (новая редакция не изменила сути этих положений) объектом налогообложения является прибыль для предприятий – резидентов и нерезидентов, осуществляющих деятельность на территории Грузии через постоянное представительство, и совокупный доход – для доходов нерезидентов, полученных от источников в Грузии, но не связанных с их постоянным представительством. При этом применительно к доходам от реализации некоторых видов имущества нерезидентом вне связи с постоянным представительством действует правило, согласно которому разрешается уменьшать налоговую базу от данных операций на сумму связанных с получением дохода расходов.

Не подлежат вычету расходы, не связанные с экономической деятельностью (за исключением пожертвований благотворительным организациям в пределах нормы, установленной ст. 186), расходы, связанные с получением освобожденного от налогообложения дохода. Вычет представительских расходов до 2005 г. осуществлялся по нормам, устанавливаемым Министерством финансов Грузии, а в соответствии с новой редакцией – в пределах 1% валового дохода за налоговый год.

Процентные расходы до 2005 г. были ограничены ставкой в 150% ставки по межбанковским кредитам, при этом действовало и в настоящее время действует правило, препятствующее недостаточной капитализации: если владельцем более 20% акционерного капитала является прямо или косвенно юридическое лицо, освобожденное от налога, сумма вычитаемых процентных расходов не может превышать сумму процентного дохода плюс 50% валового дохода налогоплательщика за вычетом всех расходов, кроме процентных. Это простое в применении правило. При этом его трудно обойти с целью уклонения от налогообложения, но условие его применения представляется недостаточно жестким: выгоды от недостаточной капитализации могут быть получены даже в том случае, когда нет освобожденных от налогообложения собственников – юридических лиц.

Вычет сомнительных долгов в части сумм, ранее включенных в доход, разрешен только при списании таких долгов с учета в бухгалтерской отчетности налогоплательщика.

Формирование резервных фондов уменьшает налоговую базу только при создании таких фондов банками и страховыми организациями в соответствии с правилами, установленными Центральным банком Грузии и действующим законодательством.

Отсутствуют ограничения на вычет в текущем периоде расходов на НИОКР, кроме расходов капитального характера.

Амортизация для целей налогообложения начисляется в отношении амортизационных пулов активов. В отношении зданий и сооружений налоговый учет ведется по каждому объекту отдельно. При этом применяется метод убывающего остатка.

При реализации активов стоимость амортизационной группы уменьшается на цену реализации актива (применяется стандартное для таких случаев правило: при превышении ценой реализации остаточного баланса группы последний обнуляется, а разница увеличивает валовой доход). При уменьшении остаточной стоимости пула до 1000 лари (с 2005 г., в кодексе 1997 г. применялась норма в 100 лари) или меньше ее разрешается вычесть с обнулением баланса. Такой же вычет позволен в том случае, когда все активы группы

реализованы или ликвидированы. Расчет амортизации осуществляется один раз в год по концу года.

К второй и третьей группам может применяться ускоренная амортизация с коэффициентом не более двух.

Если при финансовом лизинге начисляется амортизация, для целей налогообложения собственником считается лизингополучатель. Это правило действовало еще в прошлой редакции кодекса, и оно позволяет сократить налоговую оптимизацию посредством лизинга активов налогоплательщиками, не имеющими возможности уменьшать налоговую базу за счет начисления амортизации (это возможно, например, в случае освобожденных от налога на прибыль налогоплательщиков) и тем самым перемещать налоговое преимущество тому налогоплательщику, который может амортизацию вычитать.

Основные средства, приобретенные по договору лизинга согласно кодексу в редакции 2005 г., группируются отдельно и амортизируются в соответствии с общими нормами. При этом балансовая стоимость предмета лизинга определяется расчетным путем в соответствии с МСБУ (основная сумма, выделенная из общей суммы обязательства посредством дисконтирования). Процентные расходы лизингополучателя подлежат вычету пропорционально платежам, предусмотренным договором. На вычеты процента распространяются общие ограничения, предусмотренные ст. 179 кодекса. До 2005 г. действовали следующие нормы амортизации:

Номер группы	Активы	Норма амортизации (%)
1	2	3
1	Пассажирские автомобили, оборудование для автомобилей и тракторов, используемое на дорогах, специальные инструменты, принадлежности и приспособления, компьютеры, периферийное оборудование, оборудование для обработки данных и для их хранения	20
2	Самоходный подвижной состав, грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили, трейлеры, машины и оборудование для всех отраслей промышленности, оборудование для упаковки и сжатия, электронное оборудование, оборудование для строительства, сельскохозяйственный инвентарь и оборудование, офисная мебель	15



*Продолжение таблицы*

1	2	3
3	Транспортные средства ж/д, морского, и речного транспорта; оборудование для контроля мощности, турбинное оборудование, электрические моторы, дизельные генераторы; средства (объекты) электропередачи и коммуникаций; трубопроводы	8
4	Здания, строения, сооружения	7
5	Иные активы	10

Нормы амортизации и группировка активов для начисления амортизации с 2005 г. были изменены:

Номер группы	Активы	Норма амортизации (%)
1	2	3
1	Пассажирские автомобили, оборудование для автомобилей и тракторов, используемое на дорогах, офисная мебель, подвижной состав автомобильного транспорта, грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы; машины и оборудование всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечно-прессовое оборудование, строительное оборудование, сельскохозяйственные машины и оборудование	20
2	Специальные инструменты, принадлежности и приспособления, компьютеры, периферийные устройства, устройства и оборудование для обработки данных и для их хранения, электронное оборудование	20
3	Транспортные средства ж/д, морского, и речного транспорта; силовые машины и оборудование; теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизельные генераторы; средства (устройства) электропередачи и коммуникаций; трубопроводы	8
4	Здания, строения, сооружения	5
5	Иные активы	15

Предусмотрена возможность немедленного вычета стоимости основных средств (п. 13 ст. 183; после вступления указанного пункта в действие). Избранную норму вычета при этом нельзя менять в течение 5 лет.

К нематериальным активам применяется норма амортизации для 5-й группы – 10%, но они образуют отдельную группу. С 2005 г. если возможно определить срок полезного использования нематериальных активов, то расходы вычитаются пропорционально отчетному периоду в течение этого срока (ст. 189). Учет нематериальных активов осуществляется отдельно.

Также отдельную группу образуют капитализируемые расходы на геологоразведочные работы, они амортизируются по нормам 3-й группы (до 2005 г. – 2-й группы).

Расходы на ремонт основных средств разрешено вычитать в течение налогового периода в пределах 5% суммарного остаточного баланса группы, превышение капитализируется в составе группы. Эта же норма применяется к нематериальным активам, связанным с геологоразведкой и эксплуатацией природных ресурсов.

Налог на дивиденды удерживается у источника выплат и взимается по ставке 10%. Дальнейшего налогообложения полученных дивидендов на уровне физических лиц не предусмотрено. До 2005 г. действовало правило: «Юридические лица при наличии документов могут кредитовать на сумму удержанного налога свои налоговые обязательства». Однако с 2005 г. налогообложению у источника выплат подлежат дивиденды, выплачиваемые физическим лицам или иностранным предприятиям, поэтому для резидентов, являющихся юридическими лицами, обложение дивидендов отсутствует. У источника выплат облагаются также проценты, кроме процентов, выплачиваемых грузинским банкам. У физических лиц не происходит дальнейшего налогообложения, юридическим лицам предоставлено право кредита. Уплаченные за рубежом налоги кредитуют налоговые обязательства, но в пределах сумм, которые были бы уплачены по ставкам, действующим в Грузии.

В Грузии разрешается выбор кассового метода учета или метода начисления, однако это должен быть тот же метод, который применяется в бухгалтерском учете. При методе начисления доход согласно кодексу 1997 г. фиксировался в течение 90 дней с момента отгрузки товара или осуществления работ и услуг, но по факту платежа при получении платежа ранее этого срока. Кодекс 2005 г. преду-

смачивает, что при использовании метода начисления доходы и расходы учитываются в соответствии с приобретением права получения этих доходов и признания расходов налогоплательщиком. Разрешено менять метод не чаще, чем раз в год, – при изменении метода учета осуществляется корректировка показателей учета.

При учете товарно-материальных запасов налогоплательщик свободен в выборе метода.

Убытки переносятся на пять лет вперед. Убытки от продажи имущества учитываются отдельно и компенсируются в последующие пять лет только за счет доходов от продажи имущества. В случае перехода права собственности (изменяется более 50% собственников с правом голоса) и при некоторых дополнительных условиях до 2005 г. была возможна приостановка переноса убытков, вычетов и кредитов.

### ***Ставки налога и порядок уплаты***

В 1992 г. действовали ставки налога от 17 до 35% в зависимости от формы собственности предприятия и сектора экономики, в котором действует налогоплательщик.

В 1993 г. была рационализована структура ставок с установлением стандартной ставки в размере 20% и специальных ставок для некоторых отраслей.

В 1996 г. применялись две ставки налога – 20 и 35% в зависимости от вида деятельности.

В 1997 г. с принятием Налогового кодекса применяется единая ставка 20%.

Редакция Налогового кодекса 2005 г. также предусматривает ставку 20%.

Некоторые виды доходов облагаются по другим ставкам. Так, например, ставка 10% применяется к дивидендам, процентам, роялти, 4% – к страховым платежам, доходам нерезидентов – субподрядчиков, выполняющих работы в рамках соглашений о добыче нефти и газа на территории Грузии.

Налоговые обязательства рассчитываются раз в год, и текущие платежи по налогу осуществляются на основании итога предшест-

вующего года. По правилам кодекса 1997 г. до 15 мая уплачивалось 30% налога, рассчитанного за предыдущий год, еще 30% – до 15 августа, до 15 ноября – 40%. Если у налогоплательщика не было налогооблагаемого дохода в предыдущем налоговом периоде, ежеквартально проводился расчет, подавалась отчетность, а налог платился по результатам предыдущего квартала. Для тех, кто прогнозировал существенное (не менее 30%) снижение дохода в текущем году по сравнению с предшествующим, возможно было снижение текущих платежей по согласованию с налоговыми органами, но если в этом случае прогноз занижен, предусматривалась уплата пени налогоплательщиком. Налоговый кодекс 2005 г. предусматривает уплату платежей (текущих платежей) исходя из результатов прошлого года по 25% в сроки до 15 мая, 15 июля, 15 сентября и 15 декабря. Налогоплательщик, не имевший прибыли в истекшем налоговом году, не платит текущих налогов. Если доход налогоплательщика сокращается не менее, чем на 50% по сравнению с доходом прошлого года, он может сократить текущие платежи. Но если уменьшение дохода не подтверждается фактическими результатами, то уплачивается пеня.

### *Льготы по налогу*

В 1992 г. действовали освобождения от налога для предприятий, производящих отдельные виды продуктов питания.

Согласно Налоговому кодексу есть некоторые виды деятельности, прибыль от которых освобождается от налога на прибыль (ст. 172). В некоторых случаях освобождение действует только для определенной категории предприятий.

Так, освобождается прибыль, полученная Патриархией Грузии от реализации крестов, свечей, икон и календарей, предназначенных для использования по религиозному назначению, прибыль бюджетных, международных и благотворительных организаций (за исключением прибыли от экономической деятельности), Национального банка Грузии, с 2005 г. – часть прибыли медицинских организаций от медицинской деятельности, направляемая на реинвестиции и материальное поощрение сотрудников. До 2005 г. освобождалась от налога прибыль протезно-ортопедических предприятий; ассоциаций

и предприятий инвалидов, за некоторыми исключениями; международных организаций, за исключением прибыли от экономической деятельности; часть прибыли предприятий, находящихся в высокогорных регионах, полученная в результате деятельности предприятия на данной территории, за исключением торговых предприятий (с 1 января 2001 г.). До 2007 г. освобождалась прибыль от доставки газет и журналов и от оказания рекламных услуг через газеты и журналы. До 2010 г. предусмотрен ряд освобождений для производителей сельскохозяйственной продукции (освобождается реинвестируемая часть прибыли и прибыль лица, валовой доход которого не превышает 100 тыс. лари).

Также освобождаются от налогообложения полученные налогоплательщиком гранты, членские взносы и пожертвования.

Налоговый кодекс 2005 г. (ст. 186) предусматривает право вычета из налоговой базы пожертвования благотворительным организациям в пределах 8% прибыли, определенной до применения этого вычета.

Ряд новых освобождений предусмотрен с 2009 г.

## ***Выводы***

Налогообложение прибыли в Грузии осуществляется по простым правилам, к вычету принимаются все расходы. Простые правила амортизации и порядок уплаты позволяют существенно экономить на издержках уплаты налога. Небольшой объем льгот позволяет минимизировать искажения, порождаемые налогом. Приняты также меры против некоторых классических форм налоговой оптимизации, таких как недостаточная капитализация и финансовый лизинг. Устранение двойного налогообложения позволяет снизить издержки финансирования капитала. Применение амортизации по методу убывающего остатка в сочетании с щедрыми нормами играет стимулирующую инвестиции роль. В то же время некоторые формы уклонения от налогообложения и налоговой оптимизации в Грузии возможны, например, за счет завышения расходов. Ограничения для вычета расходов в некоторых случаях практически не создают препятствий добросовестным налогоплательщикам, но позволяют

уменьшить возможности для уклонения от уплаты налога. Возможна и отсрочка уплаты налога посредством сговора между предприятиями, применяющими кассовый метод учета и метод начисления. Предоставление права выбора вряд ли целесообразно (кроме случая малых предприятий), даже при условии применения того же метода в бухгалтерском учете, тем более что для бухгалтерского учета метод начисления желателен, как адекватно отражающий доходы собственников.

#### 4.2.5. Казахстан

##### *Объект и база налога*

Согласно введенному в действие с 1 января 2002 г. Налоговому кодексу Казахстана<sup>530</sup> в совокупный годовой доход включаются все виды доходов налогоплательщика. Кодекс содержит открытый перечень таких доходов. В одних случаях под доходом понимаются валовые доходы, в других – чистые (превышение положительных курсовых разниц над отрицательными, превышение доходов над расходами, полученными при эксплуатации объектов социальной сферы), а также остатки по некоторым счетам, возникающие как результат особенностей учета. Технически это корректно, хотя и затрудняет восприятие общего понятия дохода. Уделяется внимание и проблеме трансфертного ценообразования, поскольку доход от реализации определяется как стоимость реализованной продукции за исключением НДС, если иное не предусмотрено законодательством по вопросам государственного контроля при применении трансфертных цен. Однако важно отметить, что Закон Республики Казахстан от 5 января 2001 г. № 136-2 «О государственном контроле при

---

<sup>530</sup> Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 № 209-2 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)».

<http://www.pavlodar.com/zakon/index.html>,

<http://www.keden.kz/zakonodat.html?p=nalcod>,

<http://kazref.narod.ru/taxes.htm>, <http://www.kisi.kz/Parts/Monitoring/06-08-01mon4.html>,

<http://www.zakon.kz/law/pravsys/oglav.shtml>,

<http://www.nalog.ru/document.php?id=8476&topic=nzsz>,

<http://www.pavlodar.com/zakon/index.html?dok=00967>

применении трансфертных цен» предусматривает принятие мер только в случае международных деловых операций, а также по сделкам, осуществленным на территории Казахстана с лицами, пользующимися льготами или имеющими убыток, в случае взаимосвязи этих сделок с международными деловыми операциями (см. ст. 3 Закона). Между тем в Казахстане существуют льготы, особые режимы для малого предпринимательства и иные специальные налоговые режимы (раздел 15 НК), поэтому потери бюджета от уклонения с применением трансфертного ценообразования могут быть весьма значительными. Более того, в случае контроля только международных сделок может быть очень сложно и дорого проследить связь с ними сделок внутренних, а значит, уклонение от уплаты налога будет практически неизбежно распространяться и на международные операции.

Вычет некоторых расходов (командировочные, представительские расходы) осуществляется в пределах норм, установленных правительством Республики Казахстан. Ограничения предусмотрены также в случае добровольного страхования, в том числе пенсионного (в этом случае ограничения устанавливаются законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении).

Предусмотрен также вычет на создание резервных фондов ликвидации последствий разработки месторождения для недропользователей, по сомнительным и безнадежным долгам для банков. При этом формирование таких резервов банками ограничивается в ряде случаев, например, для задолженности аффилированных лиц (ст. 97 НК). В ст. 96 другим налогоплательщикам разрешается вычесть сомнительные долги при выполнении определенных требований. Но правило симметрично по отношению к должнику и кредитору: ст. 84 регламентирует включение в доход сомнительной кредиторской задолженности при выполнении тех же правил, при которых возникает право вычета дебиторской задолженности. В текущем периоде вычитаются расходы на НИОКР, кроме расходов капитального характера (ст. 98).

Подлежащие амортизации основные средства и нематериальные активы (в Налоговом кодексе Казахстана они объединены под об-

щим названием фиксированных активов) распределяются по группам и подгруппам.

Первоначально действовали следующие предельные нормы амортизации:

<b>Номер группы</b>	<b>Наименование фиксированных активов</b>	<b>Предельная норма амортизации (%)</b>
Группа 1	Здания, строения	8
Группа 2	Сооружения (нефтяные скважины, мосты, иные сооружения)	7, 8, 10, 20
Группа 3	Передаточные устройства (устройства и линии электропередач, трубопроводы, сети водопроводные и т.п.)	7, 8, 10
Группа 4	Силовые машины и оборудование (теплотехническое оборудование, комплексные установки, турбинное оборудование и т.п.)	7, 8, 10, 15
Группа 5	Рабочие машины и оборудование по видам деятельности	10, 15, 20, 25
Группа 6	Другие машины и оборудование	8, 10, 15, 20
Группа 7	Мобильный транспорт (морские, речные суда, легковые автомобили и такси, магистральные трубопроводы и т.п.)	7, 10, 15,
Группа 8	Компьютерные, периферийные устройства и оборудование по обработке данных	25, 30
Группа 9	Фиксированные активы, не включенные в другие группы (многолетние насаждения, нематериальные активы и т.п.)	7, 10, 15, 20,

В настоящее время нормы изменены и число групп уменьшено.

<b>Номер группы</b>	<b>Наименование фиксированных активов</b>	<b>Предельная норма амортизации (%)</b>
Группа 1	Здания, сооружения (за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств)	10
Группа 2	Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазодобычи	25
Группа 3	Оргтехника и компьютеры	40
Группа 4	Фиксированные активы, не включенные в другие группы	15

Амортизация начисляется по методу убывающего остатка в составе пулов для всех активов, кроме зданий, строений и сооружений.



Большое число амортизационных групп снижало преимущество простоты, характерное для этого метода. Однако изменения от 11 ноября 2005 г. уменьшили число групп.

По впервые введенным в эксплуатацию в Казахстане основным средствам и нематериальным активам допускается амортизация в первом налоговом периоде с коэффициентом 2 при условии использования их в течение по меньшей мере трех лет (ст. 110). Если реализация произошла до истечения этого срока, то сумма дополнительного вычета увеличивает налоговую базу в периоде, в котором произведена реализация (ст. 122). Если при применении этого дополнительного вычета возник убыток, часть убытка, связанная с вычетом, на будущее не переносится.

Если все активы группы физически выбывают, баланс группы обнуляется с вычетом остатка из налоговой базы. Также баланс обнуляется с вычетом остатка при его величине на конец налогового периода меньше 300 месячных расчетных показателей (ст. 111).

При финансовом лизинге учет ведется у лизингополучателя (ст. 112), что позволяет избежать уменьшения налогов при лизинге активов лицом, не имеющим возможности уменьшать налоговую базу, вычитая амортизацию. Изменения от 11 декабря 2006 г. приблизили налогообложение в случае финансового лизинга к распространенной в развитых странах практике. А именно: «В целях налогообложения такая сделка рассматривается как покупка основных средств лизингополучателем. При этом лизингополучатель рассматривается как владелец основных средств, а лизинговые платежи как платежи по кредиту, предоставленному лизингополучателю» (ст. 74)<sup>531</sup>.

Вычет расходов на текущий ремонт ограничен долей стоимостного баланса группы и предельная доля варьирует в зависимости от группы (ст. 113). Превышение предельной величины капитализируется в составе группы (подгруппы).

Вычет процентов по заемным средствам осуществляется в соответствии со ст. 94 «Вычеты по вознаграждению». В числе процентов (вознаграждений) по заемным средствам рассматриваются и выпла-

---

<sup>531</sup> <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00967&euro=08076>

ты по договору финансового лизинга. Для всех процентных выплат, кроме процентов по заемным средствам, полученным на строительство и выплачиваемым в период строительства, действует также ограничение в размере процентных выплат резидентам плюс процентные выплаты нерезидентам, умноженные на произведение предельного коэффициента и отношения собственного капитала к сумме обязательств, рассчитанных как среднегодовые величины. Предельный коэффициент равен 7 для финансовых организаций и 4 для прочих юридических лиц. Последнее означает, что если заемные средства в 4 раза превышают собственные, то процент будет приниматься к вычету полностью, причем независимо от величины процента.

Вознаграждения по кредитам и займам, полученным на строительство и выплачиваемым в период строительства, включалось в первоначальную стоимость объекта. Такая капитализация процентов по заемным средствам увеличивает издержки финансирования инвестиций при использовании заемных средств. С недостаточной капитализацией можно бороться другими средствами, поэтому данное положение нельзя признать оправданным. Кроме того, часто возможно перераспределить источники средств, получая кредиты и займы на иные цели, а на цели строительства используя собственные средства. Для таких случаев норма вообще лишается смысла. Позднее это правило было отменено.

Убытки переносятся на будущее на срок до трех лет (ст. 124). Убытки, образующиеся в связи с деятельностью, осуществляемой по контрактам на недропользование, переносятся на срок до семи лет. Убытки при реализации ценных бумаг учитываются отдельно, за исключением убытков от реализации акций и облигаций, находящихся на день реализации в официальных списках «А» и «В» фондовой биржи, государственных ценных бумаг и агентских облигаций.

В Казахстане существует налоговый режим, называемый в международной практике *Controlled Foreign Company (CFC)* в отношении зависимых от казахстанских резидентов организаций, находящихся на территории с льготным налогообложением (ст. 130).

Если резиденту принадлежит прямо или косвенно 10% и более уставного капитала юридического лица – нерезидента или он имеет 10% и более голосующих акций этого юридического лица – нерезидента, которое, в свою очередь, получает доход в государстве с льготным налогообложением, тогда часть прибыли юридического лица – нерезидента, определяемая исходя из доли участия резидента в уставном капитале такого юридического лица – нерезидента, относящаяся к резиденту, включается в его налогооблагаемый доход. Это положение применяется также к участию резидента в других формах организации предпринимательской деятельности, не образующих юридическое лицо.

Общая сумма прибыли юридического лица - нерезидента, расположенного и (или) зарегистрированного в стране с льготным налогообложением, из которой часть прибыли включается в налогооблагаемый доход резидента Республики Казахстан, должна быть подтверждена консолидированной финансовой отчетностью нерезидента.

Иностранное государство рассматривается как государство с льготным налогообложением, если в этом государстве ставка налога составляет не более 1/3 ставки, определяемой в соответствии с Налоговым кодексом, или имеются законы о конфиденциальности финансовой информации или информации о компаниях, которые позволяют сохранять тайну о фактическом владельце имущества или фактическом владельце дохода.

К государствам с льготным налогообложением также относятся административно-территориальные части государств, в которых ставка налога, фактически применяемая государством к юридическому лицу – нерезиденту, составляет не более 1/3 ставки, определяемой в соответствии с кодексом, или имеются законы о конфиденциальности финансовой информации или информации о компаниях, которые позволяют сохранять тайну о фактическом владельце имущества или фактическом владельце дохода.

Перечень таких государств определяется правительством Республики Казахстан.

## ***Ставки налога и порядок уплаты***

В 1992 г. общая ставка была снижена до 35%, а затем до 25%. Для сельскохозяйственного производства действовала пониженная ставка 10%.

В 1994 г. ставка налога была унифицирована и установлена на уровне 30%.

В 1997 г. была введена специальная ставка в 20% применительно к экономическим зонам.

По состоянию на 1999 г. действовали вышеуказанные две ставки, а также 10% прибыли от использования земельных участков.

Согласно действующему Налоговому кодексу применяется общая ставка 30% (ст. 135).

Доход налогоплательщика, «для которого земля является основным средством производства», облагается по ставке 10%.

Доходы, облагаемые у источника выплаты, за исключением доходов нерезидентов из источников в Республике Казахстан, подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 15%.

Для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на территории специальных экономических зон, сумма налога и сумма авансовых платежей уменьшаются на 50% (ст. 140-2 Налогового кодекса), а на территории специальной экономической зоны «Морпорт Актау» – на 100% (ст. 140-5 Налогового кодекса).

Страховая (перестраховочная) организация уплачивает корпоративный подоходный налог в виде фиксированных отчислений по договорам страхования (перестрахования) в следующих размерах (ст. 117):

- 1) по ненакопительному страхованию (перестрахованию) – 4% суммы подлежащих получению (полученных) страховых премий;
- 2) по накопительному страхованию (перестрахованию) – 2% суммы подлежащих получению (полученных) страховых премий (ст. 117). Отметим, что в этом случае действует особый порядок определения налоговой базы. По аннуитетному и взаимному страхованию ставка составляет 1%.

Доходы нерезидентов из источников в Республике Казахстан, не связанные с постоянным учреждением таких нерезидентов, облагаются по нижеследующим ставкам (ст. 180):

Дивиденды, доходы от доли участия в капитале организации и вознаграждения	15%
Страховые премии, выплачиваемые по договорам страхования рисков	10%
Страховые премии, выплачиваемые по договорам перестрахования рисков	5%
Доходы от оказания транспортных услуг в международных перевозках	5%
Иные доходы	20%

В дополнение к корпоративному налогу на доходы чистый доход юридического лица – нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, облагается также по ставке 15% (ст. 117).

Налог рассчитывается за налоговый период. В течение налогового периода производятся авансовые платежи исходя из предполагаемой суммы налога за текущий период, но не менее сумм, рассчитанных исходя из фактического результата предыдущего периода.

Уплаченные за рубежом налоги принимаются к зачету, но в пределах сумм, которые были бы по этому доходу начислены в Казахстане.

Важное положение относится к доходам, полученным за рубежом. Если прямое или косвенное участие в уставном капитале нерезидента Казахстана, зарегистрированного в стране с льготным налогообложением, у налогоплательщика не меньше 10%, то доля прибыли такого нерезидента, относящаяся к налогоплательщику, включается в налогооблагаемый доход.

### ***Льготы по налогу и освобожденные доходы***

Согласно Налоговому кодексу от 12 июня 2001 г. Национальный банк Казахстана и государственные учреждения не уплачивают налог на прибыль предприятий. В соответствии с кодексом действует

льготный порядок начисления амортизации по импортируемым основным средствам и нематериальным активам, впервые введенным в эксплуатацию на территории Республики Казахстан (данный порядок рассмотрен в разделе «База налога»). В главе 16 «Отдельные положения по налогообложению отдельных категорий налогоплательщиков» содержатся, в частности, и преимущества для некоторых видов деятельности или категорий организаций.

Особым образом рассчитывается база налогообложения страховых организаций, поэтому низкие ставки налога трудно квалифицировать как безусловно льготный режим. Другие категории, облагаемые в особом порядке, включают некоммерческие организации и организации, осуществляющие деятельность в социальной сфере.

Доход некоммерческой организации, полученный в виде вознаграждения по депозитам, гранта, вступительных и членских взносов, взносов участников кондоминиума, благотворительной помощи, безвозмездно переданного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе, не подлежит налогообложению, если данная организация не имеет цели извлечения дохода, а также не распределяет полученный чистый доход или имущество между участниками.

Доходы организаций, осуществляющих деятельность в социальной сфере, а также средства, полученные в виде гранта, благотворительной помощи, безвозмездно переданного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе, не подлежат налогообложению при направлении их на осуществление уставной деятельности.

К организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, относятся организации, не менее 90% совокупного годового дохода которых составляют доходы, полученные в виде гранта, благотворительной помощи, безвозмездно переданного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе, а также доходы, подлежащие получению (полученные) от следующих видов деятельности:

1) оказание медицинских услуг, за исключением косметологических;

2) оказание услуг в сфере дошкольного воспитания и образования;

3) деятельность в сфере науки, спорта, культуры, в области социальной защиты и социального обеспечения;

4) библиотечное обслуживание.

К организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, также относятся организации, в которых численность инвалидов и расходы по оплате их труда за налоговый период составляет не менее 51% соответствующего показателя для общего числа работников (для некоторых видов инвалидности – 35%), если они не производят подакцизную продукцию.

Основная часть льгот перечисляется в ст. 122 «Корректировка налогооблагаемого дохода».

Из налогооблагаемого дохода налогоплательщика подлежат исключению в пределах 2% (а с 2005 г. – в пределах 3%) расходы на содержание объектов социальной сферы, безвозмездно переданное некоммерческим организациям имущество, адресная социальная помощь физическим лицам. Налогоплательщики, использующие труд инвалидов, имеют право на уменьшение налогооблагаемого дохода на сумму 2-кратного размера произведенных расходов на оплату труда инвалидов и 50% суммы начисленного социального налога от заработной платы и других выплат инвалидам.

Налогоплательщики-лизингодатели уменьшают налогооблагаемый доход на сумму вознаграждения, полученного по финансовому лизингу основных средств (фиксированных активов).

Организации, осуществляющие отдельные виды банковских операций, исключительным видом деятельности которых является кредитование сельского хозяйства, уменьшают налогооблагаемый доход на сумму доходов от данного вида деятельности. Аналогичным образом микрокредитные организации, исключительным видом деятельности которых является предоставление микрокредитов в области сельского хозяйства, уменьшают налогооблагаемый доход на сумму доходов от данного вида деятельности.

В дополнение к изложенному выше есть льготы в отношении инвестиций, отраженные в особом разделе 5 «Инвестиционные налоговые преференции», включающем ст. 138–140.

Согласно Налоговому кодексу предоставляются налоговые преференции по налогу на прибыль (корпоративному подоходному налогу), а также по подоходному, земельному налогам и налогу на имущество. По налогу на прибыль они представляют собой право дополнительного вычета из совокупного годового дохода при реализации инвестиционных проектов, направленных на создание новых, расширение и обновление действующих производств. Вычет стоимости вводимых в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта основных средств и нематериальных активов осуществляется равными долями в зависимости от срока действия преференций. Порядок и условия предоставления преференций определяются законодательством Республики Казахстан об инвестициях (в частности, Законом Республики Казахстан от 8 января 2003 г. № 373-ІІ ЗРК «Об инвестициях», но он содержит дополнительные отсылки на решения правительства, например, на утверждаемый правительством перечень приоритетных отраслей).

При этом срок действия преференций определяется в каждом отдельном случае в зависимости от объемов инвестиций, но не может превышать 5 лет.

Для применения преференций по корпоративному подоходному налогу налогоплательщик по вновь вводимым в эксплуатацию фиксированным активам (т.е. основным средствам и нематериальным активам) не включает их стоимость в стоимостной баланс подгруппы и ведет по ним отдельный учет. В ст. 111 указано, что «налогоплательщик вправе производить дополнительные вычеты по фиксированным активам в соответствии со статьями 138–140 настоящего Кодекса», но при этом подп. 9 п. 1 ст. 107 установлено, что «фиксированные активы, введенные в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта» не подлежат амортизации.

В совокупности приведенные положения Налогового кодекса и Закона «Об инвестициях» предполагают в отношении налога на прибыль замену для указанных активов начисления амортизации по



общим правилам начислением линейной амортизации с высокими нормами, устанавливаемыми особым соглашением. Но при этом дополнительно возникают льготы и по другим налогам.

В разделе 5-1 «Особенности налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков» отражены правила налогообложения (различными налогами) организаций, ведущих деятельность на территории специальных экономических зон. Ставки, действующие в таких зонах, описаны выше.

Преференции предоставляются налогоплательщикам в соответствии с контрактом инвестора с уполномоченным органом.

### ***Выводы***

В Казахстане законодательство предусматривает включение в базу всех доходов, за исключением особо перечисленных видов доходов и иных поступлений, в частности, перечисленных в статьях, посвященных корректировке совокупного годового дохода и налогооблагаемого дохода. Доходы могут корректироваться в соответствии с законодательством о государственном контроле при применении трансфертных цен. Однако закон о таком контроле, детально проработанный и предусматривающий различные ситуации и методы определения цены, позволяет коррекцию только в случае международных сделок или сделок, для которых прослеживается взаимосвязь с международными. При наличии льгот, специальных режимов и специальных экономических зон это не дает возможности отследить внутренние сделки с использованием трансфертного ценообразования и доначислить налоги, более того, возможно такое оформление международных сделок с использованием посредников-резидентов, при котором произойдут потери и при обложении доходов нерезидентов.

Вычет расходов предусматривает регламентацию в отдельных случаях. Иногда это оправданно, например, при нормировании расходов, которые иначе могут использоваться для безналогового вознаграждения работников. В других случаях причины ограничений не вполне понятны, как, например, при действовавшем некоторое время запрете отнесения на текущие расходы процентов по креди-

там, полученным на строительство. Реформирование учета основных средств для целей налогообложения проведено более последовательно, чем во многих других государствах СНГ. По крайней мере, кодекс не требует расчета остаточных стоимостей отдельных активов, входящих в состав пулов.

При налогообложении процента предусмотрено правило, которое по замыслу, видимо, должно ограничить практику недостаточной капитализации с участием нерезидентов. Однако правило недостаточно жесткое, и возможно применение такой практики в обход этого правила. В то же время по кредитам, взятым на строительство, выплаченные в период строительства проценты не вычитаются в текущем периоде, что увеличивает издержки заемного финансирования.

Перенос убытков на будущее ограничен для большинства предприятий тремя годами. Этот срок можно было бы увеличить: три года могут оказаться недостаточным сроком для зачета убытков, полученных в случае неблагоприятной конъюнктуры, особенно если предприятие вынуждено пойти на существенные изменения в ассортименте продукции или технологии. Такое ограничение может дестимулировать инвестиции, связанные с риском.

В числе льгот можно отметить льготу по амортизации впервые ввезенных в Казахстан основных средств (удвоенный коэффициент в первый период эксплуатации). Льгота спорная. С одной стороны, если зарубежное оборудование позволяет модернизировать производство, использовать лучшие технологии, льгота может послужить дополнительным стимулом. С другой стороны, если такое предприятие само производит основные средства, оно будет вынуждено конкурировать с импортной аналогичной продукцией, при использовании которой, по существу, предоставляется субсидия. Ее размер может составлять до 6% стоимости основных средств (при 30%-й норме амортизации, установленной для компьютеров) и зависит от нормы амортизации, установленной для выпускаемой продукции (чем она выше, тем больше субсидия). В результате предприятия, выпускающие основные средства, могут быть вынуждены или ис-

кать потребителей за рубежом, или снижать стоимость своей продукции.

До 3% налогооблагаемого дохода разрешено вычитать из базы налога, если эти средства направлены на содержание объектов культуры, переданы некоммерческим организациям (у которых они не подлежат налогообложению) или направлены на адресную социальную помощь физическим лицам. Здесь следует отметить как разумное ограничение по объему (уменьшение налоговой базы на 3% не критично для бюджета), так и отсутствие излишней регламентации направлений благотворительной помощи. В России, например, в рамках реформы льгота по расходам на благотворительность была устранена вообще (поскольку было принято решение об отмене всех льгот, хотя фактически целый ряд преференций остался или даже был введен дополнительно). До реформы действовала регламентация направлений благотворительности, а по некоторым видам расходов не было ограничений по объему (особенно на региональном уровне). Последнее приводило к использованию льгот для уклонения от уплаты налогов.

Поощрение занятости инвалидов в Казахстане также можно считать более разумным, чем было до реформы в России, где при определенной доле занятых инвалидов и определенной доле оплаты их труда в общих показателях предприятия прибыль снижалась наполовину. В Казахстане разрешено уменьшать налоговую базу на двукратный фонд оплаты труда инвалидов и 50% социального налога, начисленного от этого фонда. В этом случае одинаково поощряется занятость каждого инвалида, и возможностей для использования льготы для уклонения от уплаты налога меньше, хотя они и есть. Сейчас в России льготный порядок состоит в праве уменьшать базу на определенные расходы, осуществленные в интересах инвалидов или связанные с обустройством для них рабочих мест на предприятиях, удовлетворяющих определенным условиям (принадлежность общественным организациям инвалидов, доля занятых инвалидов). Этот вариант, вообще говоря, трудно сравнивать с действующим в Казахстане, поскольку используются разные принципы. Можно сказать лишь, что действующий российский подход создает меньше

возможностей для уклонения от уплаты налогов, а казахстанский имеет большее стимулирующее воздействие за счет охвата более широкого круга предприятий.

В Казахстане действует льгота финансовому лизингу (п. 3 ст. 122). Она отличается от используемой в России, но также не является оправданной. Неясно, например, почему вознаграждение, полученное по сделке финансового лизинга, освобождается от налогообложения, а при продаже в рассрочку аналогичного освобождения нет. Хотя нужно отметить, что в связи с финансовым лизингом есть и ограничение в выборе лица, у которого для целей начисления амортизации учитываются активы, переданные в лизинг (в Казахстане это лизингополучатель, что не дает возможности применять лизинг для эффективной передачи налогового преимущества вычета амортизации лизингодателю теми лизингополучателями, которые не имеют возможности уменьшить сумму налогов на величину амортизации самостоятельно), а также с 2007 г. сделка финансового лизинга рассматривается как продажа в кредит. Однако неясно, почему проценты по такому кредиту подлежат освобождению от уплаты налога, а при других, экономически эквивалентных сделках, облагаются.

Налоговый кодекс Казахстана и Закон «Об инвестициях» предусматривают возможность налоговых преференций при осуществлении инвестиционных проектов, направленных на создание новых, расширение и обновление действующих производств. Такие меры обычно приводят к серьезному искажающему эффекту, некоторые потенциально выгодные проекты могут оказаться не удовлетворяющими критериям и в результате, имея менее выгодные налоговые условия, будут отвергнуты.

Наличие специальных экономических зон может создавать не только стимулы для инвестирования, но и дополнительные возможности для уклонения от налогообложения.

## 4.2.6. Кыргызстан

### *Объект и база налога*

Согласно Налоговому кодексу Кыргызстана от 26 июня 1996 г.<sup>532</sup> объектом налогообложения является прибыль, равная разности между совокупным годовым доходом налогоплательщика и предусмотренными кодексом вычетами.

При определении совокупного годового дохода доход от реализации не подлежащих амортизации активов принимается к учету после корректировки цены соответствующего актива на индекс инфляции (ст. 93). Это позволяет ограничить влияние инфляции на налоговую базу.

Суммы, полученные по договорам страхования, включаются в базу налога, за исключением выплат при наступлении страхового случая в отношении основных средств в пределах их балансовой стоимости и использовании этих сумм на восстановление этих основных средств или приобретение аналогичных (страховые премии уменьшают базу налога).

Субсидии включаются в налоговую базу.

В некоторых случаях доходы, составляющие совокупный валовой доход, представляют собой выручку, в других случаях это доходы за вычетом понесенных расходов. В ряде случаев доход является результатом особого порядка учета, как, например, в случае отрицательной величины стоимости амортизационного пула, которая может возникнуть, если цена реализации актива из данного пула выше, чем остаточная стоимость пула до вычета этой цены. Сумма дооценок ТМЦ не включается в совокупный годовой доход.

Выручка может определяться как методом начисления, так и касовым методом.

---

<sup>532</sup> <http://www.ard-hecchi.kg/nalogi/nalogi.phtml>, <http://www.undp.kg/russian/publications/1999/aar.phtml>,  
[http://www.leontief.ru/rus/13\\_2001marek.htm](http://www.leontief.ru/rus/13_2001marek.htm), [http://bdsa.toktom.kg/card\\_norm.phtml](http://bdsa.toktom.kg/card_norm.phtml),  
[http://www.base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?Regnom=10115](http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?Regnom=10115),  
[http://bdsa.toktom.kg/cgi\\_bin/document.cgi?alias=bdsa&lang=&class=law&code=1467&view=edition&edition=#r4](http://bdsa.toktom.kg/cgi_bin/document.cgi?alias=bdsa&lang=&class=law&code=1467&view=edition&edition=#r4)

В подлежащие вычету из базы налога расходы включаются, в частности, затраты на предоставление материальных и социальных льгот работающим и на страхование активов, связанных с экономической деятельностью.

Командировочные расходы вычитаются в размере фактических затрат, кроме суточных, которые нормируются.

Для учреждений, организаций и предприятий некоторых социально значимых видов деятельности (наука, культура, спорт и здравоохранение) разрешается вычитать из базы налога капитальные расходы в соответствии с утвержденной в установленном порядке сметой расходов. Однако кодекс не указывает, кто и каким образом устанавливает порядок утверждения сметы, поэтому, вероятно, данное положение распространяется в настоящее время только на учреждения.

Для процентных расходов действуют два ограничения (ст. 95):

по величине процента, подлежащего вычету, – 1,5 учетной ставки Национального банка Кыргызской Республики на момент образования долга;

по сумме процентных расходов – они не должны превышать 50% налогооблагаемого дохода, определенного без учета полученных и уплаченных процентов, плюс сумма полученных процентов.

Право вычета процентных расходов, которые нельзя в силу указанных ограничений вычесть в текущем году, переносится на следующий год.

Такое правило является эффективным для предотвращения недостаточной капитализации и при этом практически не связывает добросовестного налогоплательщика в использовании заемных средств. Важно, что здесь нет отсылки к заимствованиям у нерезидентов и к аффилированности заемщика. И то, и другое требование несложно обойти с использованием известных в мировой практике схем. При этом наличие такого ограничения, простого и легко администрируемого, позволяет избежать других излишних усложнений и ограничений в кодексе.

Расходы на НИОКР вычитаются в текущем периоде (кроме связанных с ними расходов капитального характера) (ст. 96).

Согласно ст. 97 Налогового кодекса подлежащие амортизации основные средства классифицируются по пяти группам со следующими предельными нормами амортизации:

- 1-я группа (легковые автомобили, автотракторная техника, используемая на дорогах, инструменты, инвентарь, принадлежности, компьютеры, оргтехника и пр.) – 30%;

- 2-я группа (грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили, автоприцепы, строительное оборудование, промышленные машины и оборудование, офисная мебель, расходы на геологоразведку и пр., а также нематериальные активы) – 25%;

- 3-я группа (другие основные средства) – 20%;

- 4-я группа (железнодорожные, морские и речные транспортные средства, силовые установки и оборудование, устройства электропередачи и связи, трубопроводы) – 10%;

- 5-я группа (здания, сооружения, строения) – 10%.

Начисление амортизации по каждой из первых четырех категорий производится в составе категории методом убывающего остатка на конец налогового года. При реализации основных средств их цена вычитается из стоимости категории. Если остаточная стоимость категории становится меньше 45 минимальных заработных плат, то остаток подлежит вычету.

Расходы на геологоразведку амортизируются в составе отдельной группы, но по нормам 2-й группы.

Объекты 5-й группы амортизируются каждый отдельно. Если остаточная стоимость объекта, относящегося к 5-й группе, в некотором году становится меньше 45 минимальных заработных плат, то ее разрешено вычесть полностью.

Правительство имеет право для отдельных видов основных средств устанавливать ускоренные нормы амортизации<sup>533</sup>.

Существует еще дополнительное право (ст. 100<sup>1</sup>) на вычет 15% расходов на приобретение основных средств из совокупного годового дохода, но при этом для начисления амортизации стоимость учитывается без этих вычтенных сумм. Очевидно, что если в неко-

---

<sup>533</sup> См. постановление Правительства КР от 5 июня 2006 г. № 406 «Об установлении нормы ускоренной амортизации для отдельных видов основных средств».

тором периоде возникает одновременно право на этот вычет и на начисление амортизации, использование вычета для первых трех групп (для которых норма амортизации больше или равна 20%) невыгодно. То есть эта мера служит поощрению инвестиций в долгосрочные активы. Однако того же эффекта можно добиться, если просто увеличить для них нормы амортизации.

Расходы на текущий ремонт основных средств принимаются в пределах 20% (первоначально была установлена норма 10%) баланса группы, расходы капитального характера капитализируются в составе группы.

Убытки, полученные при реализации ценных бумаг, могут суммироваться только с прибылями от реализации ценных бумаг, и при переносе убытка на будущее он может быть компенсирован только за счет такой прибыли (ст. 102).

Прочие убытки переносятся на будущее на срок до 5 лет (ст. 103). Иных ограничений (например, таких, как ранее действовали в России и сохраняются при применении упрощенного режима) нет.

Банкам разрешается создавать на покрытие возможных убытков резервы, которые учитываются при определении налоговой базы.

Некоторые налоги (например, налог на рекламу) не разрешается вычитать из базы налогообложения. Вообще, ограничен перечень налогов, вычитаемых из налоговой базы, при этом могут быть различные местные налоги, не включенные в этот перечень.

### ***Ставки налога***

В 1992 г. налог был упрощен, ставка была снижена с 45 до 35%. Действовали альтернативные ставки для отдельных видов деятельности.

В 1994 г. ставка налога была снижена до 30%.

В 1995 г. был принят новый закон, которым ставка налога для сельского хозяйства была повышена до 25%.

В 1996 г. в связи с принятием Налогового кодекса был введен налог на вмененный доход для мелких розничных торговцев. Ставка налога была установлена на уровне 30%. Данная ставка применялась вплоть до середины 2001 г.



В 1996 г. действовали следующие ставки налога в зависимости от вида деятельности: 10, 15, 30, 45 и 50%.

В 1997 г. ставка налога на дивиденды была снижена до 5%.

В 1999 г. ставка налога на дивиденды была снижена до 0%.

С принятием Закона от 14 июля 2001 г. (вступил в силу 18 июля 2001 г.) ставка налога на прибыль была уменьшена с 30 до 20%, при этом для субъектов естественных и разрешенных монополий, перечень которых утверждается правительством, ставка в 20% применялась начиная с 1 января 2003 г. (Закон от 7 декабря 2001 г.). Позднее ставка налогообложения прибыли юридических лиц была снижена до 10% (ст. 106), но при этом субъекты естественных и разрешенных монополий в 2006 г. уплачивали налог по ставке 20%.

Пониженная ставка в размере 10% была предусмотрена для процентных доходов<sup>534</sup>.

Законом предоставлена льготная ставка налога в размере 0% для обществ инвалидов I и II группы, слепых и глухих, в которых инвалиды, слепые и глухие составляют не менее 50% общего числа занятых. При этом перечень таких предприятий определяется правительством.

Шедулярные ставки налога применяются к доходам нерезидентов от источников в Кыргызстане, не связанным с постоянным представительством в Кыргызстане. Так, для дивидендов и процентов установлена ставка в 10%; для страховых платежей, полученных по договорам страхования или перестрахования рисков, – 5%; для телекоммуникационных или транспортных услуг в международной связи и перевозках между Кыргызской Республикой и другими государствами – 5%; для доходов от авторских гонораров, оказания услуг (включая услуги по управлению, консультационные услуги), от аренды и другие доходы – 30%.

Пониженная ставка в размере 5% применялась к страховщикам, занятым соответствующей деятельностью (до принятия Закона от 13 июля 1999 г. данная норма применялась к страховщикам в сфере личного страхования и страхования имущества), т.е. финансовый

---

<sup>534</sup> До принятия Закона от 27 декабря 1996 г., который снизил ставку до 5%, действовала ставка в 15%. Закон от 7 декабря 2001 г. увеличил ставку до 10%.

результат от нестраховой деятельности облагается в общеустановленном порядке. Однако следует отметить, что указанная ставка применялась не к прибыли, а к совокупной выручке. Примечательно, что Закон от 27 декабря 1997 г. изменил этот порядок путем установления 30%-й ставки налога и принятия в качестве базы налога положительного финансового результата – прибыли, однако прежний порядок был восстановлен с принятием Закона от 20 сентября 2000 г.

В настоящее время в соответствии со ст. 106 «прибыль юридического лица подлежит обложению налогом по ставке 10%». «Юридическое лицо, для которого земля является основным средством производства и основным источником дохода, уплачивает только земельный налог» (в редакции Законов КР от 13 июля 1999 г. № 71, от 14 июля 2001 г. № 75, от 7 декабря 2001 г. № 105, 14 апреля 2003 г. № 73, 1 февраля 2006 г. № 32). Действие п. 1 ст. 106 кодекса в части ставки налога на прибыль в размере 10% для юридических лиц, являющихся субъектами естественных и разрешенных монополий, в соответствии с перечнем, утверждаемым правительством Кыргызской Республики, применяется с 1 января 2007 г.<sup>535</sup>

### ***Льготы по налогу***

С 1995 г. действовало меньшее количество освобождений от налога и вычетов по сравнению с предыдущими годами.

Законом от 26 мая 1998 г. из налоговой базы по налогу на прибыль были исключены безвозмездно полученные по решению правительства органами власти и специализированными учреждениями объекты соцкультбыта, а также средства в любой форме, предоставленные по решению правительства на развитие производственной и непроизводственной базы получателей.

До принятия Закона от 13 июля 1999 г. действовала норма, предоставляющая право вычета расходов только на текущий ремонт основных средств. После вступления данного Закона в силу дейст-

---

<sup>535</sup> [http://www.base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?regnom=10115&oidn=\\_1Q90NVWE0#\\_1Q90NVWE0](http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?regnom=10115&oidn=_1Q90NVWE0#_1Q90NVWE0)

вие этой нормы было распространено и на капитальный ремонт. Этим же Законом был увеличен размер вычета в течение налогового периода с 5 до 10% балансовой стоимости категории на конец предыдущего года, оставшаяся при этом разница капитализируется и на нее начисляется амортизация в общем порядке<sup>536</sup>.

Максимальный размер вычитаемых из базы налога расходов на ремонт начиная с 1999 г. ограничен 20%<sup>537</sup> стоимости амортизационного пула на конец предыдущего года. Применительно к вычету расходов на ремонт следует отметить, что к вычету принималась вся сумма расходов на ремонт железнодорожного подвижного состава и пути, пассажирского транспорта государственной и коммунальной собственности (введен Законом от 13 июля 1999 г.<sup>538</sup>). Позднее по Закону от 28 августа 2003 г. № 200 было определено, что расходы на ремонт вычитаются в пределах 10%, а превышение лимита капитализируется<sup>539</sup>.

Законом от 13 июля 1999 г. была введена норма, предоставляющая право единовременно списывать на затраты 15% стоимости приобретенных основных средств, используемых в собственной деятельности, а оставшуюся разницу амортизировать в течение срока начисления износа.

Закон регулирует также основания и порядок создания резервов, суммы отчислений в которые принимаются к вычету в целях налогообложения. Так, банкам и иным финансово-кредитным учреждениям<sup>540</sup>, лицензируемым Национальным банком Кыргызской Республики, вменяется в обязанность создавать резервы на возможные

---

<sup>536</sup> Необходимо отметить, что согласно Налоговому кодексу применяется порядок начисления амортизации в составе укрупненных групп – амортизационных пулов, что, очевидно, упрощает администрирование налога в соответствующей части.

<sup>537</sup> Ранее действовало 10%-е ограничение, введенное Законом от 13 июля 1999 г. (до этого было 5%).

<sup>538</sup> Необходимо отметить, что до принятия этого Закона разрешался вычет расходов только на текущий ремонт.

<sup>539</sup> [http://www.base.spinform.ru/show\\_doc.fwx?regnom=10115&oidn=\\_1Q90NVWE0#\\_1Q90NVWE0](http://www.base.spinform.ru/show_doc.fwx?regnom=10115&oidn=_1Q90NVWE0#_1Q90NVWE0)

<sup>540</sup> До принятия Закона от 26 июня 2001 г. данная норма распространялась только на банки.

потери по выданным кредитам или лизинговым и иным приравненным к ним операциям, суммы отчислений в которые уменьшают базу по налогу на прибыль.

Законом от 13 июля 1999 г. кодекс был дополнен нормой, согласно которой страховщикам разрешается создавать страховые резервы, учитываемые при налогообложении. Однако, в отличие от вышеуказанной нормы, предоставляющей право финансово-кредитным организациям создавать резервы, предельные нормы отчисления в которые в целях налогообложения не регламентируются, страховщики могут уменьшать свои налоговые обязанности путем создания резервов в пределах нормативов, установленных правительством.

С 1 июля 1999 г. разрешается уменьшить налоговую базу, но не более чем на 2%, в размере безвозмездно переданных средств (активов) в пользу некоммерческих организаций, занимающихся благотворительной деятельностью. С принятием Закона от 8 марта 2003 г. эта норма была существенно изменена: увеличен размер вычета до 5% налоговой базы, введено условие о запрете использования (для налоговых целей) полученных средств в пользу донора, а также для стимулирования поддержки бюджетных организаций, последние были включены в перечень допустимых реципиентов соответствующих средств. При этом оценка полученных средств для целей исключения их из базы налога производится по балансовой стоимости, отраженной у донора.

С 1 июля 1999 г. дивиденды, полученные резидентами – юридическими лицами, не облагаются налогом.

Аналогично налогу на доходы физических лиц понесенные предприятием налоговые убытки уменьшают базу налога. При этом разрешается переносить их на будущие периоды в течение 5 лет. Необходимо также отметить, что до принятия Закона от 13 июля 1999 г. разрешалось принимать убытки равномерно в течение указанного срока.

Законодательством предусмотрены освобождения от налога для организаций в зависимости от вида осуществляемой деятельности. Так, освобождаются от налогообложения прибыль общественных организаций от благотворительной деятельности и прибыль испра-

вительно-трудовых учреждений Министерства юстиции Кыргызской Республики (с 1 июля 1999 г.) и кредитных союзов (с 27 декабря 2000 г.).

При соблюдении определенных в кодексе условий инвестиционным фондам предоставляется льгота в виде освобождения от налога при условии распределения соответствующей прибыли среди своих участников, если она была получена от операций с ценными бумагами кыргызского эмитента.

### ***Выводы***

Кыргызское законодательство по налогу на прибыль оставляет двойственное впечатление. С одной стороны, порядок формирования налоговой базы, установленный Налоговым кодексом Республики Кыргызстан, учитывает многие современные достижения теории налогообложения, направленные на упрощение налогового учета, обеспечение нейтральности и справедливости системы. Причем важно отметить, что применяются эти теоретические достижения достаточно последовательно в отличие от ряда других постсоветских государств, в том числе Российской Федерации, где опасения последствий решительного реформирования часто приводили к принятию паллиативного решения, которое, утратив основные достоинства каждого из альтернативных вариантов политики, в значительной степени сохраняло их недостатки.

Однако одновременно с этим значительное количество льгот, особых режимов с альтернативными методами формирования базы и наличие множественных ставок вплоть до полного освобождения от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков создают условия для уклонения от налогообложения. Поскольку уклонение посредством использования различий в режимах налогообложения всегда сопряжено с издержками, это приводит к увеличению чистых потерь общества, связанных с налогообложением. В то же время может утрачиваться и стимулирующая роль таких мер, поскольку при манипуляциях с разными режимами часто возможно снизить налоги в большей степени, чем при использовании только одного из них.

#### 4.2.7. Молдова

##### ***Объект и база налога***

С принятием Налогового кодекса от 24 апреля 1997 г. были упразднены некоторые виды освобождений от налога<sup>541</sup>. В Налоговом кодексе Молдовы предусмотрен единый раздел, регламентирующий взимание подоходного налога с физических и юридических лиц<sup>542</sup>.

Согласно Налоговому кодексу объектом налогообложения является валовой доход (включая льготы), полученный из всех источников, за минусом вычетов и освобождений, на которые это лицо имеет право (ст. 14). Кодекс предусматривает подоходный налог для юридических и физических лиц. Предусмотрено налогообложение подоходным налогом для юридических лиц осуществленных в пользу работников расходов работодателя («предоставленных льгот») (ст. 19). По некоторым видам расходов (командировочные, представительские, отдельные виды страхования), ограничения устанавливаются правительством (ст. 24).

Не разрешается вычет убытков от реализации или обмена собственности, выполнения работ и оказания услуг (прямо или опосредованно) взаимозависимыми лицами друг другу (п. 8 ст. 24).

Ограничения по вычету процента выглядят минимальными (ст. 25), а именно: вычет разрешен в пределах ставки рефинансирования, действовавшей в ноябре года, предшествующего отчетному. Однако такой порядок оставляет возможность для злоупотреблений.

Установлен следующий порядок учета объектов собственности по категориям основных средств (ст. 26):

- по собственности, относящейся к I категории, начисление износа ведется по каждому объекту отдельно;
- по собственности, относящейся к II–V категориям, начисление износа осуществляется путем применения нормы износа к стоимостному базису соответствующей категории. Отнесение собственно-

---

<sup>541</sup> <http://www.lexinfosys.de>, [http://www.fisk.md/default.asp?language\\_idt=ru](http://www.fisk.md/default.asp?language_idt=ru),  
[http://www.cont.md/fin\\_zak/default.asp?asp/10127.asp](http://www.cont.md/fin_zak/default.asp?asp/10127.asp)

<sup>542</sup> [http://www.mf.gov.md/common/actnorm/taxes/laws/Cod\\_fiscal\\_Titul\\_I\\_si\\_II\\_rusa.doc](http://www.mf.gov.md/common/actnorm/taxes/laws/Cod_fiscal_Titul_I_si_II_rusa.doc)

сти к категориям собственности осуществляется в порядке, установленном правительством.

То есть в Молдове применяется амортизация по методу убывающего остатка. Активы амортизируются в составе пулов (укрупненных групп).

К каждой категории собственности применяются следующие нормы износа:

Категория собственности	Норма износа, %
I	5
II	8
III	10
IV	20
V	30

Начисление износа и его вычет на содержание легкового автомобиля осуществляются следующим образом:

- при стоимости автомобиля до 200 000 леев начисленный износ вычитается в зависимости от стоимости автомобиля в полном размере;

- при стоимости автомобиля свыше 200 000 леев вычет ограничивается суммой износа, начисленной исходя из стоимости автомобиля 200 000 леев.

Пороговое значение стоимости автомобиля, для которой начисляется амортизация, увеличивалось за время действия Налогового кодекса.

Расходы на ремонт вычитаются в текущем периоде в пределах 15% (первоначально действовала норма 10%) стоимости категории, остаток капитализируется (ст. 27).

Нематериальные активы амортизируются линейно (ст. 28).

В случае финансового лизинга для целей налогообложения собственником признается лизингополучатель, а в случае оперативного – лизингодатель (ст. 26).

Текущие расходы на НИОКР вычитаются в том периоде, в котором они осуществлены.

Дивиденды, полученные от резидентов, налогом не облагались (п. «к» ст. 20), однако пункты, освобождающие от налогообложения

дивиденды, были исключены из ст. 20 с введением нулевой ставки на доход юридических лиц и предпринимателей (с 1 января 2008 г.).

Убытки первоначально переносились на будущее в течение трех лет, изменения 2007 г. разрешают перенос убытков на будущее на пять лет, но равными долями (ст. 32).

Для юридических лиц применяется только метод начисления (ст. 44).

С 2008 г. налог на прибыль взимается по ставке 0%, но облагаются дивиденды, полученные от молдавских предприятий. При этом сначала налог на дивиденды взимается у источника выплат по ставке 15%, а потом уплаченная сумма принимается к зачету при расчете налоговых обязательств получателя дивидендов за налоговый год (ст. 80).

### ***Ставки налога***

В 1992 г. действовали многочисленные ставки налога (1,5–55%). Общая ставка была 32%.

С принятием в 1997 г. Налогового кодекса ставки налога были унифицированы, ставка составила 32%.

В 1998 г. ставка налога была снижена до 28%.

В 2002 г. ставка налога была снижена до 25%.

Были предусмотрены сниженные ставки налога (5%) по таким доходам, как арендный доход, доход от оказания рекламных, аудиторских и аналогичных услуг (ст. 90 НК).

Некоторые доходы нерезидентов также облагаются по сниженным ставкам: например, роялти – 15%, страховые взносы – 2% (ст. 91 НК).

Позднее ставка налога снижалась до 15%, а с 2008 г. действует нулевая ставка подоходного налога для юридических лиц, а также для крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей (ст. 15). Однако при этом облагается распределяемая прибыль (налог на дивиденды). То есть нулевая ставка применяется в отношении реинвестируемой прибыли.



## *Льготы по налогу*

В 1992 г. применялись освобождения и предоставлялись налоговые каникулы для деятельности, связанной с сельским хозяйством, а также для совместных предприятий.

Несмотря на принятие в 1997 г. Налогового кодекса, льготы для сельского хозяйства и совместных предприятий сохранились.

Согласно Закону об администрировании налога на доходы и введении в действие разделов I и II Налогового кодекса от 24 апреля 1997 г. установлены льготы для предприятий с иностранными инвестициями по уплате налога на прибыль.

Так, предприятия с иностранными инвестициями после формирования уставного капитала и декларирования первого дохода имеют право на снижение на 50% налога в течение пяти лет. Указанная льгота распространяется на предприятия, в уставном капитале которых доля иностранных инвестиций превышает сумму, эквивалентную 250 тыс. долл. США, и более 50% валового дохода которых образуется от реализации продукции (работ, услуг) собственного производства.

Предприятия, в уставном капитале которых доля иностранных инвестиций превышает сумму, эквивалентную 1 млн долл. США, после формирования уставного капитала в предусмотренном законодательством порядке и декларирования первого дохода освобождаются от уплаты подоходного налога в течение трех лет со дня заключения соглашения с Главной государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов при условии, что не менее 80% начисленной и не уплаченной в бюджет суммы налога инвестируется в развитие собственного производства либо в государственные или отраслевые программы развития национальной экономики. Указанная льгота распространяется на инвесторов, осуществивших инвестиции до 1 января 2000 г.

Налогоплательщику-резиденту разрешается вычет любых осуществленных им в течение налогового года пожертвований на благотворительные цели, величина которых не превышает 7% облагаемого дохода. При этом облагаемый доход налогоплательщика опреде-

ляется без учета предоставляемых ему освобождений, предусмотренных кодексом (п. 1 ст. 36 НК).

Большой перечень льгот для хозяйствующих субъектов содержит ст. 49.

В соответствии со ст. 49 на три налоговых периода освобождаются от уплаты налогов малые и средние предприятия (при ограничениях по обороту и численности занятых), крестьянские и фермерские хозяйства, резиденты зон свободного предпринимательства, резиденты научно-технологических парков и инновационных инкубаторов при соответствии некоторым дополнительным условиям.

Статья 49<sup>1</sup> устанавливает льготу в виде освобождения от уплаты подоходного налога организациям в области науки и инноваций при условии аккредитации Национальным советом по аккредитации и аттестации.

Статья 49<sup>2</sup> предоставляет налоговые льготы по инвестициям. В их числе 50%-е освобождение от уплаты налога при условии инвестиций в размере, превышающем 250 тыс. долл. США, и реинвестировании не менее 80% суммы налогового освобождения; освобождение от уплаты налога на 3 года при разных соотношениях минимума уставного капитала или инвестиций и доли реинвестируемых сумм в начисленных и неперечисленных в соответствии с льготой налогах.

Согласно ст. 51 НК от налога освобождаются органы государственной и муниципальной власти, финансируемые за счет средств государственного и местного бюджетов.

Согласно ст. 52 НК при соблюдении определенных условий к некоммерческим организациям, освобожденным от налога, относятся:

- учреждения здравоохранения, образования, науки и культуры;
- общества слепых, глухих и инвалидов, а также предприятия, созданные для выполнения уставных целей этих обществ, общества ветеранов и другие общественные объединения, фонды, благотворительные организации, занимающиеся:
  - оказанием материальной помощи определенному кругу нуждающихся лиц;

- деятельностью, относящейся к защите прав человека, образованию, здравоохранению, социальной помощи, культуре, искусству, любительскому спорту, ликвидации последствий стихийных бедствий, охране окружающей среды и иным сферам;

а также

- профсоюзные организации, религиозные организации, сберегательно-заемные объединения граждан, объединения работодателей, предпринимателей и фермеров и другие объединения;

- коллегии и союзы адвокатов, союзы и объединения нотариусов и нотариальные палаты;

- партии и другие общественно-политические организации.

Согласно п. 3 ст. 63 НК доходы в виде дивидендов, прироста стоимости капитала, процентных начислений, полученные инвестиционным фондом в налоговом году, не подлежат налогообложению.

Не подлежат налогообложению до 2010 г. доходы Банка развития и инвестиций Молдовы (п. 9 ст. 24 Закона об администрировании подоходного налога).

Не подлежат налогообложению на период погашения кредита доходы, полученные государственным предприятием «Международный аэропорт Кишинэу» от установления дополнительной платы, включенной в стоимость авиабилетов, для создания фонда по возврату кредита, полученного от Европейского банка реконструкции и развития под гарантию правительства Республики Молдова (п. 10 ст. 24 Закона об администрировании подоходного налога).

Согласно п. 14 ст. 24 Закона об администрировании подоходного налога коммерческие банки освобождаются полностью от уплаты налога на доход, полученный от предоставления кредитов на срок более 3 лет, и на 50% – при предоставлении кредитов на срок от 2 до 3 лет.

Данное освобождение предоставляется коммерческим банкам при выдаче кредитов хозяйствующим субъектам на финансирование капитальных вложений, предназначенных для проектирования, разработки, освоения и внедрения новой техники и технологий, а также реорганизации и технического перевооружения производственного процесса, закладки и обновления многолетних насаждений, приоб-

ретенция и закладки на выдержку спиртов для производства дивина (коньяка), виноматериалов для производства классических вин, насыщенных диоксидом углерода, и высококачественных вин.

Согласно п. 15 ст. 24 Закона об администрировании подоходного налога хозяйствующие субъекты, в том числе предприятия с иностранными инвестициями, у которых срок действия предоставленных льгот истек, освобождаются от уплаты налога путем уменьшения облагаемого дохода на сумму, составляющую 50% инвестиций на приобретение основных средств, или строительство (за исключением персональных легковых автомобилей и мебели для офисов), включая приобретение основных средств на условиях лизинга, но не более суммы облагаемого дохода при соблюдении следующих ограничений:

- не распределять дивиденды акционерам, доход членам товарищества, не реализовывать приобретенные активы в течение трех лет после года, в котором было предоставлено освобождение;

- не сдавать в аренду (лизинг) приобретенные основные средства.

Согласно п. 16 ст. 24 Закона об администрировании подоходного налога освобождаются от уплаты налога:

- лечебно-производственные (трудовые) мастерские при психиатрических больницах Министерства здравоохранения, в которых работают инвалиды;

- Республиканский экспериментальный центр по протезированию, ортопедии и реабилитации Министерства труда, социальной защиты и семьи;

- предприятия пенитенциарных учреждений;

- территориальные кадастровые офисы – по доходу, направленному на создание и функционирование гарантийного фонда Национального агентства по кадастру, земельным ресурсам и геодезии, по доходу для накопления средств, предусмотренных для покрытия расходов на обслуживание и возврат внешнего кредита, предоставленного для внедрения Первого кадастрового проекта;

- в 2001 г. акционерное общество Banca de Economii – по доходу, предназначенному для увеличения уставного капитала;

- акционерное общество Ара-Canal Chisinau – по доходу, исчисленному и отраженному в специальном фонде для обслуживания и погашения кредита, полученного от Европейского банка реконструкции и развития.

Согласно законодательству хозяйствующие субъекты, продукция основных видов деятельности которых определяется согласно подразделам 14-21, 24-36, 45 и 60 Классификатора видов экономической деятельности Молдовы, имеют право на вычет из налогооблагаемого дохода сумм, исчисленных путем умножения среднегодовой заработной платы по стране за предыдущий год, на прирост среднесписочной численности работников в отчетном году по сравнению с предыдущим годом, но не превышающих налогооблагаемого дохода.

Резиденты зон свободного предпринимательства в течение пяти лет:

- уплачивают налог в размере 45% установленной законодательством ставки;
- освобождаются от налога с дохода, полученного от производства сельскохозяйственной продукции в соответствующей зоне;
- освобождаются от налога начиная с квартала, следующего за кварталом, в котором они инвестировали в развитие соответствующей зоны капитал, эквивалентный не менее 250 тыс. долл. США.

## ***Выводы***

Налогообложение прибыли в Республике Молдова после реформирования имеет явную тенденцию к упрощению порядка определения налоговой базы. Это показывает понимание молдавскими законодателями важности снижения издержек, связанных с уплатой налогов. При этом делаются также попытки пресечь уклонение от налогообложения посредством безналогового вознаграждения работников под видом производственных издержек.

В то же время в Молдове, как и в большинстве государств СНГ, порядок обложения прибыли характеризуется большим числом льгот, освобождений, наличием специальных режимов и особых зон, дифференциацией ставок. Можно рассмотреть один пример, чтобы

продемонстрировать опасность такого подхода. Доходы некоторых субъектов предпринимательской деятельности облагаются по сниженным или нулевым ставкам. В некоторых случаях, например при оказании услуг, невозможно проверить их объем и качество. Но при оказании таких услуг предприятию с общим режимом налогообложения его налоговые обязательства снижаются на величину стоимости услуг, умноженную на ставку налога, а налоговые обязательства предприятия, оказывающего услуги и освобожденного от налогообложения, не меняются. Налицо стимул к завышению объемов или стоимости услуг. Можно привести другие примеры организации сделок между предприятиями, применяющими различные правила при определении налоговой базы, которые приводят к минимизации налогов. Но такое уклонение не только снижает доходы бюджета, оно ставит в неравное положение предприятия, не имеющие возможности использовать такого рода схемы. Кроме того, если только предприятие не принадлежит одному собственнику или группе собственников, находящихся в сговоре, схемы, связанные с переводом базы налога на предприятия с преференциальным режимом, сопровождаются нанесением ущерба той части акционеров, которая не участвует в распределении выведенных средств.

Кроме того, такое обилие льгот увеличивает издержки исполнения налогового законодательства и администрирования.

Не удивительно, что при таких обстоятельствах отмена налогообложения доходов от предпринимательской деятельности на уровне предприятия (с сохранением налогообложения дивидендов) не привела к существенным потерям доходов бюджета Молдовы.

#### 4.2.8. Таджикистан

##### *Объект и база налога*

В соответствии с Налоговым кодексом<sup>543</sup>, принятым 12 ноября 1998 г., а также действующим Налоговым кодексом<sup>544</sup>, принятым 3 декабря 2004 г., объектом налогообложения является прибыль для юридических лиц – резидентов Таджикистана и нерезидентов, осуществляющих деятельность на территории Таджикистана через постоянное учреждение, а для иных нерезидентов – доход от источников на территории Таджикистана, за исключением случаев получения таким нерезидентом доходов от продажи или передачи имущества на территории Таджикистана (ст. 143 НК от 3 декабря 2004 г. № 61).

Для процентных расходов действуют ограничения по величине процентной ставки. В НК от 12 ноября 1998 г. это ограничение составляло 125% ставки кредита межбанковского кредитного аукциона Национального банка Республики Таджикистан. В действующем Налоговом кодексе размер вычитаемых процентов не должен превышать «трехкратной суммы процентов, начисленных (подлежащих начислению) с использованием ставки рефинансирования Национального банка Таджикистана, действовавшей в налоговом периоде». Также применяется правило, препятствующее недостаточной капитализации (проценты вычитаются в пределах 50% прибыли, определенной до учета процентов, плюс полученный процентный доход), но применение правила ограничено случаями, когда более 25% (не более 20% в кодексе от 12 ноября 1998 г.) уставного капитала непосредственно или косвенно принадлежит нерезидентам или юридическим лицам, освобожденным от налога на прибыль. Это по-

---

<sup>543</sup> <http://tabiat.narod.ru/LAWDB/ZAKON77.htm>,

<http://www.adviser.kg/base-sng/klview.fwx?id=00700000011741000001000001%CF%D0%CE%D6%C5%D1%D1%D3%C0%CB%DC%CD%CE%C5+%C7%C0%CA%CE%CD%CE%C4%C0%D2%C5%CB%DC%D1%D2%C2%CE>

<sup>544</sup> [http://www.andoz.tj/law\\_kodex.htm](http://www.andoz.tj/law_kodex.htm)

звolyет осуществить недостаточную капитализацию в обход правила.

Резервы по безнадежным и сомнительным долгам разрешены только для банков. Остальные налогоплательщики вычитают безнадежные (сомнительные) долги при списании долга по правилам бухгалтерского учета, если доход по ним был ранее включен в налоговую базу.

Согласно Налоговому кодексу подлежащие амортизации основные средства делятся на группы со следующими нормами амортизации:

<b>Вид имущества</b>	<b>Норма амортизации, %</b>
Автотракторная дорожная техника; специальные инструменты, инвентарь и принадлежности; ЭВМ; периферийные устройства и средства обработки данных	20
Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы, воздушный транспорт. Машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечно-прессовое оборудование; строительное оборудование; сельскохозяйственные машины и оборудование; легковые автомобили; конторская мебель	15
Железнодорожные, морские и речные транспортные средства; силовые машины и оборудование; теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель-генераторы. Средства электропередачи; трубопроводы	8
Здания, строения, сооружения	7
Иное амортизируемое имущество	10

В новом Налоговом кодексе была несколько изменена группировка активов: легковые автомобили включались ранее в первую группу, но были перемещены во вторую. Более подробным стал перечень активов, включаемых во вторую и третью группы (ст. 153).

Амортизация по каждой группе основных средств исчисляется путем применения нормы амортизации к стоимостному балансу группы на конец налогового года.

Амортизационные начисления на здания, сооружения и строения производятся для каждого объекта в отдельности.



Правило применяется последовательно, для объектов, учитываемых в составе группы, не требуется отдельных расчетов и перерасчетов. Однако убытки от продажи имущества учитываются отдельно и принимаются к зачету только в счет прибылей, от продажи имущества (с переносом на 5 лет согласно НК от 1998 г. и на 3 года – согласно НК от 2004 г.).

Налоговым кодексом от 3 декабря 2004 г. разрешено применять ускоренную амортизацию с коэффициентом не более 2 (ст. 153).

Расходы на геологоразведку капитализируются и списываются по нормам группы 2. Для нематериальных активов применяется норма группы 5.

Текущие расходы на ремонт ограничены 10% (5% согласно НК в редакции 1998 г.) стоимостного баланса группы, превышение капитализируется в составе группы.

Расходы на НИОКР, кроме расходов капитального характера, разрешены к вычету в текущем периоде.

Представительские расходы запрещены к вычету.

Убытки переносятся на будущее, причем более поздняя редакция Налогового кодекса ужесточила порядок переноса: убытки переносились на пять лет согласно НК от 1998 г., но НК от 2004 г. ограничивает перенос убытков на будущее тремя годами.

### ***Ставки налога***

В 1991 г. действовала стандартная ставка 35%, а для определенных видов деятельности применялись специальные ставки.

В 1993 г. стандартная ставка была понижена до 32%, а затем повышена до 40% в 1994 г.

В 1996 г. действовали ставки 32, 40 и 55% в зависимости от вида деятельности.

В 1997 г. ставка вновь была снижена, но уже до 30%.

После принятия в 1998 г. Налогового кодекса общая ставка налога была установлена на уровне 30%. Ставка налога на дивиденды и проценты составляла 12%.

В настоящее время прибыль предприятий облагается по ставке 25%.

Дивиденды, выплачиваемые резидентам, облагаются у источника выплат по ставке 12%, при этом они не включаются в валовой доход получателя и не подлежат дальнейшему обложению (ст. 162).

Аналогично облагаются выплаченные проценты (ст. 163), но у физического лица они не подлежат дальнейшему обложению, а юридические лица обязаны включить в доход валовую сумму процентов без вычета удержанного налога, а в дальнейшем принять удержанную у источника сумму налога к зачету.

Различные ставки предусмотрены для иностранных предприятий, получающих доходы от источников в Таджикистане не через постоянные учреждения (ст. 164). Это правило относится к следующим видам доходов:

- к страховым платежам, выплачиваемым резидентным предприятием или индивидуальным предпринимателем в соответствии с договором страхования или перестрахования риска – по ставке 4%;

- к платежам, выплачиваемым резидентным предприятием или индивидуальным предпринимателем за услуги связи или транспортные услуги при оказании услуг международной связи или международных перевозок между Республикой Таджикистан и другими государствами, кроме платежей по фрахту, – по ставке 4%, а платежи по фрахту – по ставке 6%;

- к роялти, гонорарам от осуществления управленческой деятельности, доходам от выполнения работ или оказания услуг – по ставке 20%.

Дивиденды и проценты, выплачиваемые нерезидентам, облагаются в соответствии с общими правилами ст. 162 и 163.

Согласно ст. 150 НК от 1998 г. или ст. 168 НК от 2004 г. в дополнение к налогу на прибыль постоянное учреждение иностранного юридического лица облагалось налогом на чистую прибыль этого постоянного учреждения по ставке 8%.

### ***Льготы по налогу***

Согласно ст. 145 НК (ст. 129 НК от 12 ноября 1998 г.) от обложения налогом на прибыль освобождаются:

- религиозные, благотворительные, бюджетные, межгосударственные и межправительственные организации, за исключением прибыли, получаемой ими от предпринимательской деятельности;

- безвозмездные перечисления, членские взносы и пожертвования, получаемые некоммерческими организациями;

- Национальный банк Таджикистана и его учреждения;

- дивиденды, полученные от предприятия-резидента другим предприятием-резидентом;

- предприятия, в которых одновременно:

- не менее 50% численности работников составляют инвалиды, слепые, глухие и

- не менее 50% средств на оплату труда и иное материальное вознаграждение, включая натуральное, израсходовано за отчетный налоговый год на нужды инвалидов, слепых, глухих (отметим, что по прежнему Налоговому кодексу требовалось, чтобы эти предприятия находились в собственности обществ инвалидов, слепых, глухих);

- новые предприятия в сфере производства товаров на разные сроки в зависимости от объема инвестиций и некоторых дополнительных условий (эта льгота введена НК от 3 декабря 2004 г.).

Вычет на выплаты благотворительным организациям и на осуществление благотворительной деятельности согласно Налоговому кодексу от 12 ноября 1998 г. разрешался в размере не более 2% налогооблагаемой прибыли (ст. 133). Новый кодекс увеличил вычет до 5% (ст. 148)

## ***Выводы***

Законодательство Таджикистана по налогу на прибыль характеризуется тенденцией к упрощению налогового учета, унификации ставок, уменьшению числа льгот. Освобождение от налогообложения дивидендов, полученных резидентами от резидентов, представляет собой типичную для многих стран СНГ форму устранения двойного налогообложения. Недостаточно действенным являются ограничения, связанные с возможностью недостаточной капитализации.

## 4.2.9. Туркменистан

### ***Объект и база налога***

Налоговая база резидента формируется за счет «мирового» дохода, то есть дохода, полученного на территории Туркменистана и за его пределами, а нерезидента – за счет доходов от источников в Туркменистане (ст. 148 Налогового кодекса, принятого и вступившего в силу 1 ноября 2004 г.)<sup>545</sup>.

Согласно Закону о налоге на прибыль 1993 г.<sup>546</sup> базой налога считалась разница между суммой прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятий и доходов от внереализационных операций и суммой расходов по этим операциям. При этом состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и их особенности в отдельных отраслях народного хозяйства определялся Кабинетом министров Туркменистана.

Налоговый кодекс 2004 г. определяет прибыль как сумму валового дохода, уменьшенную на сумму вычетов, предусмотренных кодексом. Валовой доход включает стандартный перечень доходов от реализации и внереализационных операций.

До 1 декабря 1999 г. применялся налог на превышение заработной платы, когда превышение фонда оплаты труда работников над установленной величиной облагалось налогом на прибыль.

Как и законодательство иных стран СНГ, налоговое законодательство Туркменистана содержало положение<sup>547</sup>, направленное на борьбу с применением трансфертных цен. Согласно этой норме при безвозмездной реализации предприятием произведенных или приобретенных товаров, выполнении работ, оказании услуг, осуществлении их путем обмена, а также в случае, когда за реализуемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги применялись цены более чем на 30% ниже, чем при совершении аналогичных опера-

---

<sup>545</sup> <http://www.tax.gov.tm/ru/nalog/laws/taxcoderu.html>

<sup>546</sup> <http://www.tax.gov.tm>

<sup>547</sup> Введено в 1999 г.

ций, выручка, принимаемая для исчисления налога на прибыль, определялась на основе рыночных цен (тарифов) этих или аналогичных товаров, работ, услуг. Отметим, что отсутствовали дополнительные к отклонению цен от цен при аналогичных сделках основания контроля цен, в частности, положение об аффилированности<sup>548</sup> контрагентов. Такой порядок имеет и достоинства, и недостатки. С одной стороны, коррекция цен может быть применена даже тогда, когда аффилированность или наличие сговора трудно или невозможно доказать, с другой – дополнительное налогообложение может быть применено и к добросовестным налогоплательщикам. Например, в случае внезапного и существенного изменения конъюнктуры может возникнуть необходимость быстро реализовать все имеющиеся запасы с большим дисконтом для того, чтобы избежать еще больших потерь. Вероятно, именно этим объясняется относительная мягкость условия по величине отклонения: правило действует только при отклонении в 30% в сторону уменьшения цены. Кроме того, рассматриваемая норма не учитывает, что трансферт имущества посредством использования особых цен, в том числе для уклонения от налогообложения, может осуществляться и с завышением цены, если у продавца доход по данной сделке облагается налогом по ставкам более низким, чем у покупателя. Пожалуй, единственным существенным недостатком данной нормы следует признать наличие условия об отклонении проверяемой сделки в размере 30%, что может создать известные препятствия для надлежащего администрирования нормы.

Правила, применяемые при трансфертном ценообразовании, установленные действующим Налоговым кодексом от 2004 г. в ст. 36, предусматривают возможность «оценки» цен для целей налогообложения налоговой службой при осуществлении сделки между взаимозависимыми лицами, операциях обмена, внешнеторговых сделках, если есть «достаточные основания полагать, что цены, примененные сторонами сделки, значительно отклоняются от реальной рыночной цены». Если при этом примененные сторонами сдел-

---

<sup>548</sup> Для аффилированных лиц действует специальная норма.

ки цены «отклоняются от реальной рыночной цены более чем на 20%», налоговая служба вправе вынести «мотивированное решение» об исчислении и установлении налога исходя из «реальных рыночных цен». Перечисляются правила использования данных как об аналогичных сделках налогоплательщика, так и полученных от органов статистики. «Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические и (или) юридические лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности» (ст. 36). Также особенности учета дохода взаимозависимых юридических лиц определяются в ст. 153.

Дивиденды, ранее обложенные у источника выплаты в Туркменистане, согласно НК вычитаются из налоговой базы получателя (ст. 154).

Из валового дохода исключаются средства, направляемые в Валютный резерв Правительства Туркменистана.

Расходы, относящиеся к доходам, облагаемым по разным ставкам или освобожденным от налога, учитываются раздельно. При невозможности раздельного учета распределяются пропорционально доле соответствующего дохода за период (ст. 154).

При начислении амортизации в состав амортизируемого имущества не включаются полученные безвозмездно основные средства, а также «имущество непредпринимательских юридических лиц, бюджетных организаций и общественных объединений, даже если оно используется ими для извлечения дохода» (ст. 157).

Кодекс Туркменистана разделяет аренду и лизинг. Из контекста ясно, что под лизингом понимается финансовый лизинг. В случае аренды имущество амортизирует собственник (арендодатель), в случае финансового лизинга (лизинга) амортизацию начисляет лизингополучатель. Порядок и нормы амортизации устанавливаются законодательством Туркменистана (ст. 157).

Вычет представительских расходов ограничен 1% валового дохода. Командировочные расходы ограничиваются нормами, устанавливаемыми Кабинетом министров Туркменистана (ст. 158).

Расходы на ремонт вычитаются, при этом разрешено создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств (ст. 161). Вычитаются расходы на освоение природных ресурсов (ст. 162), на НИ-ОКР, кроме затрат капитального характера (ст. 163).

Действовавшее до вступления в силу в 2004 г. Налогового кодекса законодательство не предусматривало возможности переноса убытков на будущее<sup>549</sup>. В настоящее время разрешен перенос убытков на будущее в течение трех лет (ст. 167).

При определении налоговой базы применяется метод начисления (ст. 168).

### ***Ставки налога***

Согласно законодательству, действовавшему до принятия Налогового кодекса, применялись следующие налоговые ставки:

- 25% – для предприятий, за исключением банков, Государственной товарно-сырьевой биржи Туркменистана, других бирж и брокерских контор, малых предприятий;

- 30% – для банков;

- 35% – для Государственной товарно-сырьевой биржи Туркменистана, других бирж и брокерских контор, а также предприятий в части прибыли, полученной от осуществления посреднической деятельности и комиссионной торговли.

Предприятия отдельно от налога на прибыль уплачивали налоги со следующих видов доходов (прибыли):

- доходов (дивидендов, процентов), полученных по акциям, облигациям и иным ценным бумагам, принадлежащим предприятиям, за исключением доходов, полученных по государственным облигациям или иным ценным бумагам, а также доходов от долевого участия в деятельности других предприятий, кроме доходов, полученных за пределами Туркменистана, – по ставке 15%;

---

<sup>549</sup> Appendix 2 of Tax reform in the Baltics, Russia and Other Countries of the Former Soviet Union. IMF, 1999.

- доходов (включая от аренды и иных видов использования имущества) от проката аудио- и видеокассет и записей на них, от проведения лотерей – по ставке 60%;

- прибыли, полученной от проведения массовых концертно-зрелищных мероприятий на открытых площадках, стадионах, во Дворцах спорта, в других помещениях, если количество зрителей более 2000 человек, – по ставке 60%.

Иностранные юридические лица уплачивали налоги по доходам от дивидендов (включая доходы от распределения прибыли предприятий с иностранными инвестициями) и процентов, а также по доходам от авторских прав, арендных платежей и другим доходам от выполнения работ и оказания услуг, источник которых находился в Туркменистане, когда такая деятельность не приводила к образованию постоянного представительства, по ставке 15%.

Суммы доходов от фрахта, выплачиваемые иностранным юридическим лицам в связи с осуществлением международных перевозок, облагались налогом по ставке 6%.

Согласно Налоговому кодексу (ст. 172) установлены следующие ставки:

8% – для юридических лиц – резидентов Туркменистана (кроме юридических лиц, уставный фонд которых полностью принадлежит государству и лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах» – в части прибыли от этой деятельности и относящихся к ней внереализационных операций);

20% – для других юридических лиц.

Ставка налога на доходы юридических лиц частной формы собственности (кроме лиц, осуществляющих деятельность в соответствии с Законом Туркменистана «Об углеводородных ресурсах») устанавливается в размере 2%.

Отчетным периодом, как и в России, является квартал (ст. 175).

Ставка налога на дивиденды составляет 15%. Налог на дивиденды удерживается у источника выплат.



## *Льготы по налогу*

В соответствии с законодательством, действовавшим до вступления в силу Налогового кодекса, налоговая база уменьшалась на следующие суммы:

- суммы затрат, осуществляемых за счет остающейся в распоряжении предприятий прибыли, на содержание находящихся на их балансе объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений и лагерей отдыха, домов престарелых и инвалидов, жилищного фонда, а также затрат на эти цели при долевом участии предприятий (в пределах установленных норм) в содержании этих объектов и на проведение природоохранных мероприятий в пределах 30% к сумме их общих затрат;

- перечисления экологическим, оздоровительным фондам, организациям образования и здравоохранения, детским общественным организациям, содержащимся за счет государственного бюджета, – в пределах 5% налоговой базы;

- суммы, направляемые учреждениями образования непосредственно на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса в данном учреждении;

- суммы дивидендов физическим лицам при их инвестировании внутри предприятия в производственную и социальную инфраструктуру;

- суммы всей прибыли от реализации новых видов товаров народного потребления и товаров, заменяющих импортируемую продукцию, в первый год с момента их выпуска и на 50% этой прибыли во второй год. При этом заключение об отнесении продукции к импортозамещающей дается Министерством экономики и финансов Туркменистана (с 1999 г.);

- 50% суммы прибыли, полученной от снижения себестоимости реализуемых товаров, работ, услуг. Указанная прибыль определялась по итогам финансового года как прибыль, соответствующая увеличению уровня рентабельности по сравнению с уровнем рентабельности прошлого года. При этом расчет прибыли производился

исходя из выручки от реализации товаров, работ, услуг в сопоставимых ценах (тарифах) (с 1999 г.);

- 50% прибыли, полученной от прироста физического объема производства продукции. Указанная прибыль определялась по итогам финансового года как прибыль, полученная от прироста объема реализации дополнительно произведенной идентичной или однородной продукции по сравнению с уровнем производства прошлого года (с 1999 г.).

От уплаты налога освобождались:

- вновь созданные предприятия по производству и переработке сельхозпродукции, по производству товаров народного потребления, строительных материалов, если доходы от указанных видов деятельности составляют более 70% общей суммы выручки, – полностью в первый год с момента их регистрации, далее уплачивался налог в размере 50% во второй год осуществления деятельности. При прекращении деятельности предприятия до истечения трехлетнего срока сумма налога исчислялась в полном размере за весь период его деятельности;

- религиозные объединения;

- учреждения, осуществляющие реабилитацию инвалидов;

- общественные организации инвалидов и их предприятия и объединения в части прибыли, направляемой в уставную деятельность этих организаций или расходуемой самостоятельно в соответствии с уставной деятельностью;

- предприятия по производству протезно-ортопедических изделий и специальных транспортных средств для инвалидов.

Ранее предоставлялось освобождение от налога предприятиям, осуществляющим деятельность с использованием арендованного у государственных предприятий оборудования; созданным на базе ликвидированных предприятий и их подразделений; приватизированным предприятиям; если уставный фонд был образован за счет средств учредителей – государственных предприятий в размере не менее 50%; предприятиям, в которых применяется труд инвалидов, если их численность составляет не менее 50% общей численности работающих.

Налоговый кодекс 2004 г. предоставляет иные льготы по налогу на прибыль (ст. 170).

От обложения налогом на прибыль освобожден ряд организаций, в их числе инвестиционные пенсионные фонды, организации, занятые реабилитацией инвалидов, и предприятия общественных организаций инвалидов, образовательные учреждения, религиозные организации, сельскохозяйственные предприятия, международные, межправительственные, межгосударственные организации, за исключением дохода, получаемого ими от предпринимательской деятельности. При этом льгота не распространяется на некоторые виды доходов, в частности от реализации подакцизных товаров. Кроме того, не включается в налоговую базу прибыль, полученная от деятельности в области образования; полученная юридическими лицами, занятыми в производстве сельскохозяйственной продукции, от ее реализации, за исключением продукции, прошедшей промышленную переработку; а также для субъектов национальных туристических зон прибыль, полученная на территории этих зон от оказания ряда туристических услуг, от услуг общественного питания, бытовых и лечебно-оздоровительных услуг, от организации развлечений (кроме игорного бизнеса), в течение 15 лет с момента сдачи в эксплуатацию соответствующих объектов. Кроме того, в течение трех лет с момента регистрации инвестиционного проекта освобождается прибыль от реализации куриного мяса и продукции его переработки. Не включается в налоговую базу прибыль от производства протезно-ортопедических изделий и специальных транспортных средств для инвалидов.

### ***Выводы***

Законодательство Туркменистана 1993 г. по налогу на прибыль имело ряд характеристик, свойственных законам, относящимся к налогу на прибыль, действовавшим в этот период в других странах СНГ, в частности в России. Состав затрат, принимаемых при определении налоговой базы, определялся отдельным документом, принимаемым правительством. Действовали меры, тормозящие рост

заработной платы, причем в Туркменистане налог на превышение заработной платы существовал до 1999 г.

Использование трансфертного ценообразования представляет серьезную проблему для всех стран, не только стран СНГ. Однако эффективность принимаемых в странах СНГ мер в большинстве случаев бывает низкой. Очень сложно установить формальные критерии ценообразования, которое должно быть скорректировано для налоговых целей, при этом не создав дополнительных проблем тем налогоплательщикам, у которых отклонение цены от рыночной продиктовано объективными обстоятельствами. В Туркменистане пошли по пути расширения круга налогоплательщиков, налоговая база которых может быть скорректирована, но сужения диапазона цен, при которых проверка и коррекция осуществляются. Однако если прибыль в цене товара составляет до 30% (а это высокая норма), то при действовавших в Туркменистане правилах вся прибыль могла быть переведена с использованием трансфертных цен в организации с пониженным налогообложением. Кроме того, можно было использовать для той же цели завышенные цены при приобретении организациями с высокими ставками налога товаров, работ, услуг у организаций с низкими ставками.

В Туркменистане длительное время сохранялась дифференциация ставок для разных видов деятельности. По более высоким ставкам облагались банки, а также биржи, брокерские конторы и посредники. Если предложение услуг таких организаций имеет высокую эластичность по цене, то налог в значительной степени перемещается на тех, кто эти услуги использует, и данная мера порождает только дополнительные искажения, увеличивая избыточное налоговое бремя. Кроме того, дифференциация ставок создает возможность для налогового планирования (в частности, с использованием трансфертного ценообразования) и увеличивает издержки администрирования налоговой системы.

Существовала льгота по затратам на соцкультбыт и содержание жилищного фонда существует и была ограничена 30% налоговой базы. Такая льгота может стимулировать вознаграждение работников без налогообложения в натуральной форме, но быть оправдан-

ной на начальном этапе перехода, когда ни бюджет, ни население объективно не готовы взять на себя соответствующие затраты.

Предоставлялись налоговые каникулы для прибыли от импортозамещающей продукции (товаров народного потребления) с момента ее выпуска 100% в первый год и 50% во второй. Аналогичные налоговые каникулы предоставляются для вновь созданных предприятий в некоторых сферах деятельности. Налоговые каникулы часто создают возможность для неправомерного ухода от налогообложения, кроме того, их часто трудно применить тем, кому они по замыслу разработчиков адресованы.

На 50% освобождалась прибыль, полученная от снижения себестоимости, причем рассчитывалась она как прибыль, соответствующая увеличению уровня рентабельности. Расчеты делались в сопоставимых ценах. Данная льгота преследовала не вполне ясные цели. Собственник обычно заинтересован в снижении затрат и увеличении прибыли без дополнительных льгот. Льгота не решает проблему принципала-агента, поэтому ее стимулирующий эффект не может быть значительным. При этом сопоставимые цены всегда усреднены, поэтому изменение относительных цен может повлечь рост или снижение определяющего величину льготы показателя без изменения усилий менеджмента, направленных на снижение затрат, и без изменения технологии. К росту показателя могут вести улучшение рыночной конъюнктуры, достижение рыночной власти и ряд иных обстоятельств, которые, вероятно, не предполагалось вознаграждать. Кроме того, эта мера могла быть еще и стимулом к снижению заработной платы или к сокрытию занятости.

На 50% освобождалась прибыль, полученная от прироста физического объема продукции. Такая льгота может создавать стимулы для расширения выпуска продукции с устаревшими характеристиками и дестимулировать модернизацию производства и освоение новых видов продукции, обычно сопровождающиеся временным сокращением объемов продаж.

Суммируя сказанное, можно заключить, что туркменское законодательство о налоге на прибыль не ставило серьезных препятствий

уклонению от налогообложения и не демонстрирует озабоченности законодателей нейтральностью налога.

Принятие Налогового кодекса можно рассматривать как существенный шаг в направлении нейтральности, справедливости и простоты налоговой системы. Однако если сравнить Налоговый кодекс Туркменистана с кодексами других стран СНГ, можно заметить существенное отставание в реформировании налоговой системы. Не созданы достаточные препятствия к уклонению от налогообложения, действует много налоговых льгот, некоторые из которых могут использоваться для налогового планирования. По-видимому, действующий Налоговый кодекс можно рассматривать как промежуточный этап налоговой реформы, но в каком направлении будут осуществляться дальнейшие изменения, в настоящее время неясно.

#### 4.2.10. Узбекистан

##### *Объект и база налога*

В принятом в 1997 г. и вступившем в силу с 1998 г. Налоговом кодексе объект налогообложения определяется как разность между совокупным доходом и определяемыми кодексом вычетами. В новом Налоговом кодексе, вступившем в силу с 1 января 2008 г., объект налогообложения определяется как прибыль юридических лиц, являющихся резидентами Узбекистана, нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянное представительство, а также доходы нерезидентов, облагаемые у источника выплаты (ст. 127). Налоговая база представляет собой разность между совокупным доходом и вычитаемыми расходами (ст. 128)<sup>550</sup>. Особо оговаривалось (согласно Закону от 26 декабря 1997 г.), что для экспортеров продукции собственного производства за конвертируемую валюту при реализации по ценам ниже внутреннего рынка для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации. Однако это положение было отменено в 2000 г. Фактически оно отменяло применение при экспорте в указанной ситуации ст. 18 «Корректировка на-

---

<sup>550</sup> <http://www.publicfinance.uz/codex/index.php?aid=101>

логооблагаемого дохода (прибыли) взаимосвязанных юридических лиц». Эта статья относится к трансфертному ценообразованию. Перечень взаимозависимых лиц ограничивается юридическими лицами и их дочерними предприятиями, если среди них есть и узбекские, и иностранные предприятия, а также узбекскими и иностранными юридическими лицами, если их владельцами являются одни и те же лица. С 1 января 2008 г. вступил в силу новый Налоговый кодекс, отменивший даже эти правила.

Согласно ст. 17 НК от 1997 г.<sup>551</sup> в совокупный доход включаются денежные или другие средства за отгруженный товар, выполненные работы, оказанные услуги и другие средства, подлежащие получению (полученные) юридическим лицом, либо полученные им безвозмездно. Приводится открытый перечень стандартных доходов. Новый НК сохранил стандартный подход к определению совокупного дохода (ст. 129–140).

Предусмотрено нормирование расходов на командировки, рекламу, подготовку и переподготовку кадров и представительских расходов, но нормы устанавливаются не в кодексе.

Нормы принимаемых к вычету затрат на содержание объектов соцкультбыта устанавливаются местными органами власти.

Проценты принимаются к вычету только по краткосрочным кредитам банков и других финансово-кредитных организаций (а также в составе инвестиционной льготы), кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам. Это весьма жесткий порядок, дестимулирующий инвестиции из заемных средств (кроме тех случаев, когда инвестиционная льгота может быть применена).

Согласно Налоговому кодексу установлены следующие нормы амортизации основных средств:

---

<sup>551</sup> <http://www.cer.uz/reports/9705/index-r.htm>, [http://www.case.com.pl/upload/publikacja\\_plik/SA181.pdf](http://www.case.com.pl/upload/publikacja_plik/SA181.pdf), <http://www.uza.uz/business/?id1=214>, <http://www.soliq.uz/10letnal.htm>, <http://www.soliq.uz/jurifiz.htm>, <http://www.cer.uz/reports/9705/index-e.htm>

<b>Группы основных средств</b>	<b>Норма амортизации, %</b>
Легковые автомобили, такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности. Компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных	20
Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы. Машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства, кузнечно-прессовое оборудование, строительное оборудование, сельскохозяйственные машины и оборудование. Офисная мебель	15
Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные средства. Силовые машины и оборудование: теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизельные генераторы. Устройства электропередачи и связи. Трубопроводы	8
Здания, сооружения и строения	5
Амортизируемые активы, не включенные в другие группы	10

Кодексом, вступившим в силу с 1 января 2008 г., группировка активов и нормы амортизации изменены (ст. 144).

Приведенная таблица сокращена за счет детализации описания групп.

<b>№ группы</b>	<b>Наименование основных средств</b>	<b>Предельная норма амортизации, %</b>
I	Здания, строения и сооружения	5
II	Передаточные устройства	8
III	Силовые машины и оборудование	8
IV	Рабочие машины и оборудование по видам деятельности (кроме мобильного транспорта)	15
V	Мобильный транспорт	От 8 до 20 по видам транспорта
VI	Компьютерные, периферийные устройства, оборудование по обработке данных	20
VII	Амортизируемые активы, не включенные в другие группы	От 10 до 15 по видам активов



Если для нематериальных активов невозможно определить срок полезного использования, то нормы устанавливаются «в расчете на пять лет».

Амортизация согласно кодексу 1997 г. начисляется исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств – путем применения к ней нормы амортизации – в течение срока начисления износа. Новый Налоговый кодекс порядок начисления амортизации не детализирует.

В случае передачи амортизируемого имущества по договору аренды на долгосрочной основе амортизация на соответствующие активы начисляется арендатором таких основных средств. Это позволяет исключить ситуации, когда вместо приобретения актива предприятием, не имеющим возможности вычета амортизации, заключается договор долгосрочной аренды с целью снижения налогового бремени. По новому кодексу «доходом от предоставления имущества в оперативную аренду является сумма арендного платежа. Доходом от сдачи основных средств и нематериальных активов в финансовую аренду является процентный доход арендодателя» (ст. 134). Однако арендные платежи вычитаются на общих основаниях (ст. 145).

Расходы на геологоразведку капитализируются и амортизируются с нормой 15% как в прежнем, так и в новом кодексе (ст. 145).

Новый кодекс вводит резервы по сомнительным долгам.

Дивиденды и проценты облагаются у источника выплаты (ст. 156). Для резидентов и нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянное представительство, предусмотрен вычет ранее обложенных налогом сумм из совокупного дохода.

Убытки от реализации ценных бумаг не вычитались до 2008 г., убытки от реализации основных средств вычитаются только при использовании их не менее трех лет (ст. 22 НК от 1997 г. и ст. 145 нового НК). Убытки, возникшие при определении налоговой базы (с учетом всех ограничений), разрешено согласно ст. 161 нового НК переносить на будущее в течение пяти лет, однако «совокупная сумма переносимого убытка, учитываемая в каждом последующем налоговом периоде, не может превышать 50 процентов налогообла-

гаемой прибыли текущего налогового периода, исчисленной в соответствии с настоящим Кодексом». Согласно НК от 1997 г. не разрешался вычет расходов на добровольное страхование, в том числе пенсионное. Новый Налоговый кодекс разрешает вычет отчислений на добровольное страхование в пределах 2% выручки от реализации, включающей НДС и акцизы, но не включающей страховые премии по страхованию имущества и долгосрочному страхованию жизни (ст. 145). Однако отчисления в негосударственные пенсионные фонды запрещается к вычету (ст. 147).

Не вычитаются судебные издержки (ст. 147) и ряд других расходов. Кроме того, к невычитаемым относятся все расходы, кроме указанных в ст. 142–145 кодекса, т.е. перечень расходов для целей налогообложения является закрытым.

### ***Ставки налога***

В 1992 г. действовала стандартная ставка 18%, при этом применялись различные ставки в зависимости от отрасли, в которой осуществляет деятельность налогоплательщик (до 45%).

В 1994 г. взимался 3%-й налог с сельского хозяйства.

В 1995 г. был осуществлен переход на налогообложение прибыли (ранее облагался доход предприятий) и установлена единая ставка в размере 38%. Для сельскохозяйственных предприятий ставка налога на прибыль была дифференцирована в зависимости от уровня рентабельности.

В 1996 г. стандартная ставка была установлена на уровне 37%. Через год она была снижена до 36%, а с принятием Налогового кодекса – до 35%. При этом Кабинетом министров Республики Узбекистан могли быть установлены пониженные ставки налога на прибыль для следующих юридических лиц:

- производящих сельскохозяйственную продукцию – по основной деятельности;
- с иностранными инвестициями;
- производящих товары детского ассортимента и художественных промыслов;
- осуществляющих экспорт товаров собственного производства.

В 1999 г. стандартная ставка была снижена до 33%.

С 2000 г. применялась ставка 31%.

В 2002 г. действовала ставка 24%.

С 2006 г. была установлена ставка 12%.

Согласно ст. 30 НК от 1997 г. доход (прибыль) нерезидента, полученный из источника выплаты в Республике Узбекистан, не связанный с постоянным учреждением, подлежит налогообложению у источника без предоставления вычетов по следующим ставкам:

Дивиденды и проценты	15%
Страховые премии, выплаченные на страхование или перестрахование рисков	10%
Телекоммуникации и транспортные услуги для международной связи при передвижении между Республикой Узбекистан и другими государствами (доходы от фрахта)	6%
Роялти, доходы от аренды, доходы от оказания услуг, включая услуги по управлению, консультации и другие доходы, кроме доходов, которые уже облагались налогом на доходы (прибыль)	20%

Ставки для резидентов в новом Налоговом кодексе не указаны. Ранее они устанавливались Кабинетом министров Республики Узбекистан, в новом кодексе предусмотрено, что «ставки налогов и других обязательных платежей устанавливаются решением Президента Республики Узбекистан, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом» (ст. 27).

Для доходов нерезидентов, облагаемых у источника выплаты, установлены следующие ставки (ст. 160):

дивиденды и проценты – 10%;

страховые премии по договорам страхования, сострахования и перестрахования – 10%;

телекоммуникации для международной связи, международные перевозки (доходы от фрахта) – 6%;

некоторые иные доходы – 20%.

В дополнение к налогу на прибыль юридических лиц у нерезидента Республики Узбекистан, осуществляющего деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, подлежит налогообложению также чистая прибыль по ставке 10%. Под чистой

прибылью понимается прибыль, полученная нерезидентом Республики Узбекистан от деятельности в Республике Узбекистан через постоянное учреждение, за минусом суммы начисленного налога на прибыль юридических лиц.

### *Льготы по налогу*

В 1992 г. действовало большое количество освобождений от налога, вычетов и широкое предоставление налоговых каникул.

Со второго полугодия 1992 г. налог перестали платить производители сельскохозяйственной продукции.

В 1995 г. были введены освобождения для банков. В том же году действовали льготы в виде:

- уменьшения налогооблагаемой базы до 50% на предусмотренные законодательством вычеты, в частности на затраты по инвестициям и приросту прибыли от экспортной продукции;

- корректировки основной ставки в сторону уменьшения посредством стимулирующих коэффициентов, рассчитанных исходя из удельного веса продукции на экспорт в общем объеме производства.

В целях развития и укрепления технической базы банковской системы было предусмотрено освобождение до конца 1997 г. банков от уплаты налога на доход (также налогов на имущество, землю, налога с владельцев транспортных средств) с направлением высвобождающихся средств в размере 70% начисленной суммы на развитие банковской системы<sup>552</sup>.

Согласно принятому в 1997 г. Налоговому кодексу налогооблагаемый доход (прибыль) юридических лиц уменьшается на сумму затрат, направляемых на инвестиции (развитие, расширение и реконструкцию основного производства), а также на погашение кредитов, полученных на инвестиции, при условии полного использования начисленного износа, но не более 50% (до вступления в силу Закона от 7 декабря 2001 г. № 320) налогооблагаемого дохода (прибыли) (ст. 32 НК), а с 2002 г. – не более 30%, но перечень объектов, инвестиции в которые подлежат льготному режиму, расширен,

---

<sup>552</sup> <http://www.cer.uz/reports/9705/part4.htm>

включено строительство образовательных и дошкольных учреждений.

Налогооблагаемый доход (прибыль) юридических лиц уменьшается на сумму взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физической культуры и спорта, но не более 1% налогооблагаемого дохода (прибыли), а также на сумму отчислений от дохода (прибыли) предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов (ст. 32 НК).

Налогооблагаемый доход (прибыль) юридических лиц уменьшается на сумму средств, направляемых на содействие развитию футбола, укрепление материально-технической базы футбольных клубов и школ, но не более 5% налогооблагаемого дохода (прибыли) (ст. 32 НК).

Согласно ст. 31 НК от уплаты налога на доходы (прибыль) освобождаются следующие категории юридических лиц:

- в общей численности работников которых учащиеся средних школ и профессионально-технических училищ составляют не менее 75%;
- специализирующиеся на производстве протезно-ортопедических изделий, инвентаря, а также на оказании услуг для инвалидов – по основному виду деятельности;
- в общей численности которых работает не менее 50% инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941–1945 гг., кроме занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью;
- лечебно-производственные мастерские при лечебных учреждениях;
- учреждения по исполнению наказания;

- некоммерческие организации – кроме доходов (прибыли), полученных ими от осуществления предпринимательской деятельности;
- городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного) от оказания услуг, связанных с перевозкой пассажиров;
- по доходам (прибыли) от осуществления работ по реставрации и восстановлению памятников истории и культуры;
- по доходам (прибыли) от осуществления работ по содержанию, ремонту и строительству автомобильных дорог общего пользования;
- по доходам (прибыли), используемым на приобретение жилья по договору с Узжилсбербанком для своих работников;
- вновь созданные дехканские (фермерские) хозяйства и частные предприятия по доходам (прибыли), полученным от производства и переработки сельскохозяйственной продукции, выпуска товаров народного потребления, производства строительных материалов, сроком на два года с момента их регистрации;
- вновь созданные, занимающиеся туристической деятельностью в городах Самарканде, Бухаре, Хиве и Ташкенте, на период с момента создания до получения первой прибыли, но на срок не более трех лет с момента их регистрации. В первый год получения прибыли юридические лица, занимающиеся туристической деятельностью в городах Самарканде, Бухаре, Хиве и Ташкенте, уплачивают 50% налога, во второй год – 75%, начиная с третьего года – 100%;
- по доходам (прибыли), полученным:
  - патентовладельцем (лицензиаром) от использования объектов промышленной собственности в собственном производстве, а также от продажи на них лицензии – с даты начала использования в пределах срока действия:
    - изобретения и селекционного достижения по патенту – в течение 5 лет;
    - изобретения по предварительному патенту – в течение 3 лет;
    - селекционного достижения по свидетельству – в течение 3 лет;

- промышленного образца по патенту – в течение 3 лет;
- промышленного образца по предварительному патенту – в течение 2 лет;
- лицензиатом (лицом, получившим право на использование предмета лицензионного договора) от использования объектов промышленной собственности с даты начала использования:
  - изобретения и селекционного достижения по патенту – в течение 5 лет;
  - изобретения по предварительному патенту – в течение 3 лет;
  - селекционного достижения по свидетельству – в течение 3 лет;
  - промышленного образца по патенту – в течение 3 лет;
  - промышленного образца по предварительному патенту – в течение 2 лет;
  - полезной модели по свидетельству – в течение 2 лет;
  - товарного знака и знака обслуживания – в течение 1 года (при производстве продукции лицензиара);
- вновь создаваемые производственные предприятия с иностранными инвестициями, производящие экспортоориентированную и импортозамещающую продукцию:
  - сроком на 5 лет с момента начала производства, если в объеме производства более 25% составляют товары детского ассортимента. В последующие годы налог взимается по ставке, сниженной в два раза против действующей;
  - сроком на 2 года с момента начала производства, если доля иностранного капитала в уставном фонде предприятия составляет 50% и более;
- производственные предприятия с иностранными инвестициями с долей иностранного капитала в уставном фонде 50% и более – по доходу (прибыли), направляемому на развитие и расширение производства;
- производственные предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие капитальные вложения в проекты, включенные в инвестиционную программу Республики Узбекистан, в первые 7 лет с момента регистрации;

- с иностранными инвестициями, доля иностранного капитала в уставном фонде которых более 30%, специализирующиеся на производстве и переработке сельскохозяйственной продукции (кроме виноградных и плодово-ягодных вин, крепких напитков), товаров народного потребления и строительных материалов, медицинского оборудования, машин и оборудования для сельского хозяйства, легкой и пищевой промышленности, заготовке, переработке вторичного сырья и бытовых отходов, – в течение 2 лет с момента регистрации;

- сроком на 3 года с момента начала производства вновь создаваемые на территории поселков, кишлаков и аулов предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции и производству товаров народного потребления. В последующие годы налог взимается по ставке, сниженной в два раза против действующей;

- вновь созданные (кроме занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью) организации уплачивают налог в первый год с момента создания (регистрации) в размере 25% и во второй год в размере 50% установленной ставки. В последующие годы налог на доходы (прибыль) уплачивается в полном размере по установленной ставке;

- сроком на 2 года с момента создания – частные коммерческие банки с направлением высвобождающихся средств на укрепление их материально-технической базы и развитие инфраструктуры.

По итогам отчетного года освобождается от уплаты налога на доходы (прибыль) сумма, эквивалентная выручке в свободно конвертируемой валюте, полученной предприятиями от прироста объемов экспорта товаров (работ, услуг). Данная льгота не распространяется на посреднические организации, а также на предприятия, производящие экспортные сырьевые товары: хлопковое волокно, линт, нефть, нефтепродукты, электроэнергию, газовый конденсат, природный газ, драгоценные, цветные и черные металлы, хлопчатобумажную пряжу.

По доходам предприятий с иностранными инвестициями налогооблагаемая база уменьшается на сумму отчислений в резервный фонд в размере до 20% дохода (прибыли) до достижения размеров этого фонда 25% уставного фонда.



Для юридических лиц, в которых занято более 3% инвалидов от общей численности работающих, сумма налога на доходы (прибыль) уменьшается из расчета: 1% уменьшения налога с дохода (прибыли) на каждый процент трудоустроенных инвалидов свыше установленной нормы (ст. 32 НК).

Новый Налоговый кодекс (вступивший в силу с 2008 г.) изменяет перечень льгот. Часть из них сохранена, но количество уменьшено.

Освобождаются от налога следующие юридические лица (ст. 158):

1) находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50% инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941–1945 гг., кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

2) лечебно-производственные мастерские при лечебных учреждениях;

3) учреждения по исполнению наказаний;

4) подразделения охраны при органах внутренних дел.

От уплаты налога на прибыль юридических лиц освобождается прибыль юридических лиц, полученная:

1) от производства протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, а также оказания услуг инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

2) от оказания услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом (кроме такси, в том числе маршрутного);

3) от осуществления работ по реставрации и восстановлению памятников истории и культуры;

4) инвестиционными фондами, направляемая на покупку акций приватизированных предприятий;

5) Народным банком от использования средств на индивидуальных накопительных пенсионных счетах граждан. Для юридических

лиц, в которых занято более 3% инвалидов от общей численности работающих, сумма налога на прибыль юридических лиц уменьшается из расчета 1% уменьшения суммы налога на прибыль юридических лиц на каждый процент трудоустроенных инвалидов свыше нормы, установленной кодексом.

Налогооблагаемая прибыль юридических лиц уменьшается на сумму (ст. 159):

1) взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, труда и социальной защиты населения, физической культуры и спорта, органы самоуправления граждан, но не более 1% налогооблагаемой прибыли;

2) средств, направленных на строительство колледжей, академических лицеев, школ и дошкольных образовательных учреждений по решению Кабинета министров Республики Узбекистан, но не более 30% налогооблагаемой прибыли;

3) средств, направляемых на расширение основного производства в форме нового строительства, реконструкцию зданий и сооружений, используемых для производственных нужд, а также на погашение кредитов, полученных на эти цели, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации, но не более 30% налогооблагаемой прибыли;

4) средств, направляемых на модернизацию, техническое и технологическое перевооружение производства, приобретение нового технологического оборудования, погашение кредитов, выданных на указанные цели, возмещение стоимости объекта лизинга, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации. Уменьшение налогооблагаемой базы производится в течение трех лет начиная с налогового периода, в котором осуществлены выше-названные расходы, а по технологическому оборудованию – с момента ввода его в эксплуатацию. В случае реализации или безвозмездной передачи нового технологического оборудования в течение трех лет с момента его приобретения (импорта) действие указанной льготы аннулируется с восстановлением обязательств по уплате налога на прибыль за весь период применения льготы;

5) средств, направляемых безвозмездно на внесение взносов по ипотечным кредитам и (или) приобретение жилья в собственность работникам из числа молодых семей, но не более 10% налогооблагаемой прибыли;

6) отчислений от прибыли предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов.

Освобождены от налогообложения доходы по государственным облигациям и иным государственным ценным бумагам, а также доходы, получаемые в виде процентов от размещения на финансовых рынках временно свободных средств внебюджетного Пенсионного фонда Республики Узбекистан при Министерстве финансов Республики Узбекистан (ст. 156).

## ***Выводы***

Узбекское законодательство по налогу на прибыль подверглось реформированию в меньшей степени, чем законодательство ряда других стран СНГ. В разделе II кодекса от 1997 г., посвященном налогу на прибыль, содержатся множественные отсылки к прочему законодательству и положениям бухгалтерского учета, сохранен ряд унаследованных от прошлого ограничений, в частности, ограничений на вычет процента по долгосрочным кредитам и ограничения на перенос убытков и на суммирование убытков от некоторых хозяйственных операций с прибылями от остальной деятельности. Некоторые положения производят впечатление результата непоследовательных реформ. Так, например, нормы амортизации, принятые в Узбекистане, выглядят несколько завышенными по большинству активов при применении линейной амортизации. Судя по всему, нормы разрабатывались для использования амортизации по методу убывающего остатка в составе пулов, но законодатели не решились применить этот порядок. При этом наблюдается множественность ставок и обилие льгот, что создает возможности для уклонения и имеет сомнительный стимулирующий эффект.

Новый Налоговый кодекс сохраняет те же недостатки. Изменения, которые были осуществлены, не меняют сути налогообложения доходов организаций в Узбекистане. Это говорит о том, что потребности Узбекистана в реформе были ограниченными.

#### 4.2.11. Украина

##### ***Объект и база налога***

В 1993 г. был принят декрет Кабинета министров Украины «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В 1995 г. был принят Закон «О налогообложении прибыли предприятий». В 1997 г. была принята новая редакция последнего Закона.

С принятием в 1997 г. нового законодательства о налогообложении прибыли предприятий количество налоговых освобождений было сокращено.

Длительное время обсуждавшийся Налоговый кодекс до сих пор не принят, и действуют отдельные налоговые законы.

Согласно Закону о налоге на прибыль предприятий<sup>553</sup> база налога определяется как валовые доходы предприятия, уменьшенные на валовые расходы и на сумму амортизационных начислений.

Валовой доход определяется как общая сумма дохода плательщика налога от всех видов деятельности, полученного (начисленного) в течение отчетного периода в денежной, материальной или иной форме как на территории Украины, ее континентальном шельфе, исключительной (морской) экономической зоне, так и за ее пределами.

Доходы признавались в момент их фактического получения или на момент отгрузки товара (работ, услуг) в зависимости от того, что имело место ранее.

Расходы признавались на дату фактического их осуществления или на дату оприходования товаров (работ, услуг) в зависимости от того, что имело место ранее. Позднее формулировка была изменена

---

<sup>553</sup> [http://ukrweb.com.ua/catalogue/?show\\_cat=9&sort=date\\_add&s=0&f=20](http://ukrweb.com.ua/catalogue/?show_cat=9&sort=date_add&s=0&f=20),  
<http://www.ukrdzi.com.ua/eximbase/reference/proua/economy/tax/1-3-8-19.shtml>,  
<http://www.taxpravo.ru/legislation/law/article289867>

и было установлено правило, согласно которому дата реализации или приобретения товаров (работ, услуг) определяется по первой из следующих дат: осуществления поставки (отгрузки или оприходования) либо зачисления/ списания денежных средств на банковский счет налогоплательщика (пп. 11.2 и 11.3).

Законодательство содержит нормы, регулирующие порядок начисления амортизации на объект основных фондов.

Амортизация начисляется путем применения к стоимости группы соответствующей нормы амортизации. Для этих целей основные фонды предприятия подразделяются на 4 группы. Амортизация объектов, входящих в первую группу (здания, строения, сооружения), определяется применительно к каждому объекту, входящему в эту группу.

Законом разрешается индексировать (переоценивать) стоимость амортизационных групп путем применения специального коэффициента к стоимости группы.

Нормы амортизации установлены в следующих размерах (п. 8.6.1):

- группа 1 – 2%;
- группа 2 – 10%;
- группа 3 – 6%;
- группа 4 – 15%<sup>554</sup>.

При этом налогоплательщику разрешается принять решение о применении иных норм амортизации в пределах установленных норм.

Расходы на ремонт вычитаются в пределах 10% остаточной стоимости соответствующей группы, остаток капитализируется и амортизируется.

Налоговая база нерезидента формируется за счет доходов от источников на Украине. Правило для вычета процентов предполагает вычет в текущем периоде выплаченных процентов в пределах 50% прибыли, определенной без учета процентов, плюс проценты полученные. Остаток переносится на будущее. Отчетным периодом является квартал.

---

<sup>554</sup> В 2000 г. применялся понижающий коэффициент 0,8.

## *Ставки налога*

В 1992 г. ставка налога на прибыль была снижена с 35 до 18%.

В 1994 г. ставка налога была повышена до 22%, а в 1995 – до 30%. При этом в 1995 г. для сельскохозяйственного сектора действовала пониженная ставка.

В 1997 г. преференциальная ставка для сельского хозяйства была упразднена.

В 1999 г. действовала ставка 30%.

Согласно действующему законодательству прибыль предприятий облагается налогом по ставке 25% (общая ставка) (п. 10.1).

Доходы от страховой деятельности (кроме доходов, полученных от страхования жизни) страховщиков-резидентов облагаются налогом по ставке 3% валового дохода, полученного от страховой деятельности. При этом базой в таком случае является разница между полученными страховыми взносами и страховыми платежами по рискам, переданным страховщиком на перестрахование.

Доходы страховщиков-резидентов, полученные по договорам долгосрочного страхования жизни, облагаются налогом по ставке 0%, если договор страхования жизни заключен сроком на 10 лет и более, содержит условие уплаты страховых взносов (платежей, премий) в течение не менее 5 лет и предусматривает страховую выплату, если застрахованное лицо осталось живым к моменту окончания срока действия договора или достигло возраста, определенного договором. При этом такой договор не может предусматривать частичных выплат в течение первых 10 лет его действия, кроме тех, которые осуществляются в случае наступления страховых случаев, связанных со смертью застрахованного лица или несчастным случаем или болезнью застрахованного лица, которые привели к полной утрате работоспособности. Соблюдение указанных правил дает право страховщику облагать соответствующий доход по льготной ставке налога (п. 7.2).

Доходы нерезидентов облагаются по ставке 15%, и налог удерживается у источника выплаты (п. 13.2).

Доход нерезидентов в виде вознаграждения (платы) за фрахт облагается налогом по ставке 6% (п. 13.5).

Установлены льготные ставки налога применительно к доходам нерезидентов от осуществления страховой деятельности. Так, страховщики (другие резиденты), которые уплачивают страховые взносы в рамках договоров страхования или перестрахования рисков (в том числе страхование жизни) в пользу нерезидентов, исчисляют и удерживают налог в следующем порядке (п. 13.6):

- при страховании или перестраховании рисков у страховщиков и перестраховщиков-нерезидентов, рейтинг финансовой надежности которых отвечает требованиям, установленным Кабинетом министров Украины на основании публичного объявления рейтингов таких компаний, – по ставке 0%;

- в иных случаях – по ставке 3% (первоначально ставка составляла 15%) суммы таких выплат за собственный счет.

Резиденты, которые осуществляют выплаты нерезидентам за оказанные ими рекламные услуги на территории Украины, уплачивают налог по ставке 20% суммы таких выплат за собственный счет.

### ***Льготы по налогу***

В числе действовавших, но отмененных льгот можно отметить следующие:

- не облагались налогом средства, поступившие со специального счета Государственного казначейства Украины предприятиям горно-металлургического комплекса на реализацию инвестиционных проектов, в том числе на проведение реструктуризации, выведение избыточных и неэффективных мощностей, согласно Закону Украины «О последующем развитии горно-металлургического комплекса». Данная льгота действовала до 1 января 2003 г.;

- не облагались средства, которые предоставляются плательщику налога – субъекту инновационной деятельности специализированными государственными и коммунальными инновационными финансово-кредитными учреждениями согласно Закону Украины «Об инновационной деятельности» в порядке, определенном Кабинетом

министров Украины. Действие данной нормы на 2004 г. было приостановлено, а затем отменено;

- от налогообложения освобождались доходы заготовительных предприятий от продажи отдельных видов отходов в качестве вторичного сырья согласно утвержденному перечню. Однако необходимо отметить, что действие этой нормы было приостановлено на 2004 г. и в дальнейшем отменено.

Согласно действующему законодательству в составе налоговой базы не учитываются следующие виды доходов:

- стоимость безвозмездно полученных основных фондов с целью их эксплуатации в порядке, установленном законодательством, если при этом соблюдаются следующие условия:

основные фонды получены по решению органов центральной исполнительной власти;

основные фонды получены специализированными эксплуатирующими предприятиями объектов энергоснабжения, газо- и тепло-снабжения, водоснабжения, канализационных сетей в соответствии с решениями местных органов исполнительной власти и исполнительных органов советов, принятых в пределах их полномочий;

основные фонды получены предприятиями коммунальной собственности объектов социальной инфраструктуры;

- средства или имущество, полученные в виде безвозвратной помощи общественными организациями инвалидов, а также их предприятиями и организациями;

- средства, полученные Государственной администрацией железнодорожного транспорта Украины (Укржелдортрансом), а также железными дорогами от предприятий, организаций и их структурных подразделений, находящихся в функциональном подчинении Укржелдортранса и железных дорог, которые перечисляются за счет чистой прибыли, остающейся в их распоряжении после уплаты всех налогов (п. 7.16).

В законодательстве содержится перечень расходов, которые уменьшают налоговую базу при исчислении налога на прибыль. Помимо расходов, связанных с производством и обращением товаров,



работ и услуг, разрешается уменьшать налогооблагаемую прибыль на следующие виды расходов:

- сумму денежных средств или стоимость товаров (работ, услуг), добровольно перечисленных (переданных) в течение отчетного года в государственный бюджет Украины или бюджеты местного самоуправления, а также в пользу определенных законом некоммерческих организаций (государственные учреждения, благотворительные организации, профсоюзы, религиозные организации и т.п.), в размере не менее 2% и не более 5% налоговой базы предыдущего отчетного периода (п. 5.2.2);

- сумму средств, перечисленных предприятиями всеукраинских объединений лиц, которые пострадали в результате чернобыльской катастрофы, на которых работает не менее 75% таких лиц, соответствующим объединением для проведения благотворительной деятельности, но не более 10% налоговой базы предыдущего отчетного года (п. 5.2.3);

- сумму расходов, связанных с безвозмездным предоставлением угля на бытовые нужды работникам угольной промышленности, нетрудящимся пенсионерам, которые имеют стаж работы не менее 10 лет на подземных работах или не менее 20 лет на поверхности, инвалидам из числа лиц, получивших увечье или профессиональные заболевания, а также семьям работников угольной промышленности, которые погибли на производстве и которые получают пенсию по потере кормильца, в пределах установленных норм (п. 5.2.11);

- сумму средств или стоимость имущества, добровольно перечисленных (переданных) для целевого использования в целях охраны культурного наследия учреждениям науки, образования, культуры, заповедникам, музеям-заповедникам в размере не менее 2% и не более 10% налоговой базы предыдущего отчетного года (п. 5.2.14);

- расходы на содержание, эксплуатацию и обеспечение основной деятельности объектов социальной инфраструктуры, к числу которых относятся детские ясли или сады; заведения среднего и среднего профессионально-технического образования и заведения повышения квалификации работников; детские, музыкальные и художественные школы, школы искусств, в случае если они не предоставляют плат-

ных услуг и не занимаются другой коммерческой деятельностью; заведения здравоохранения, пункты безвозмездного медицинского обследования, профилактики и помощи работникам; спортивные залы и площадки, которые используются для физического и психологического оздоровления и профилактики работников, клубы и дома культуры, если они не используются для оказания платных услуг и осуществления иной коммерческой деятельности (кроме домов отдыха, туристических баз и других подобных заведений); помещения, которые используются для организации питания работников плательщика налога; многоквартирный жилищный фонд, включая общежития, многоквартирный жилищный фонд в сельской местности и объекты жилищно-коммунального хозяйства, которые находятся на балансе юридических лиц, относительно которых плательщиком налога принято решение о передаче на баланс местных советов; детские лагеря отдыха при условии, что они не сдаются в аренду, не используются для оказания платных услуг или для осуществления иной коммерческой деятельности (п. 5.4.9);

- расходы на содержание, эксплуатацию и обеспечение основной деятельности, к которым относятся: пункты медицинского обследования работников; помещения жилищного фонда, которые принадлежат юридическим лицам, основной деятельностью которых является оказание платных услуг по туристическому обслуживанию граждан или сдача помещений в аренду гражданам или организациям в порядке, определенном законом; легковые автомобили, бытовые летательные аппараты, моторные лодки, катера и яхты, предназначенные для отдыха, которые принадлежат плательщикам налога, основной деятельностью которых является оказание платных услуг по транспортному или туристическому обслуживанию граждан или организаций, а также если эти средства принадлежат спортивным организациям и используются в качестве спортивного оборудования (п. 5.4.10).

Законодательство также содержит льготы, предоставляемые определенным категориям налогоплательщиков в зависимости от специфики их деятельности и организационной структуры. Так, освобождается от налогообложения (п. 7.12.1) прибыль предприятий и

организаций общественных организаций инвалидов, имущество которых является собственностью таких общественных организаций, полученная от продажи товаров (работ, услуг) (кроме подакцизных товаров и прибыли, полученной от игорного бизнеса), в которых в течение предыдущего отчетного (налогового) периода количество инвалидов – работников составляет не менее 50% общей численности работников при условии, что фонд оплаты труда таких инвалидов составляет в течение указанного периода не менее 25% фонда оплаты труда, расходы на формирование которого относятся в состав валовых расходов таких предприятий и организаций. Следует при этом отметить, что указанные предприятия и организации общественных организаций инвалидов имеют право применять данную льготу при наличии разрешения на право пользования такой льготой, которое выдается межведомственной Комиссией по вопросам деятельности предприятий и организаций общественных организаций инвалидов согласно Закону Украины «Об основах социальной защиты инвалидов на Украине». Более того, предприятия и организации, которые пользуются данной льготой, регистрируются в соответствующем органе налоговой службы в порядке, предусмотренном законом.

От налога освобождаются предприятия в части прибыли, полученной от продажи на территории Украины специальных продуктов детского питания собственного производства и направленной на увеличение объемов производства и уменьшение розничных цен таких продуктов. При этом перечень специальных продуктов детского питания устанавливается Кабинетом министров Украины (п. 7.13.1).

На период подготовки к снятию и снятия из эксплуатации энергоблоков Чернобыльской АЭС и превращения объекта «Укрытие» в экологически безопасную систему освобождается от налогообложения прибыль Чернобыльской АЭС, если эти средства используются на финансирование работ по подготовке к снятию и снятию Чернобыльской АЭС из эксплуатации и превращению объекта «Укрытие» в экологически безопасную систему (п. 7.13.2).

Освобождается от налогообложения прибыль предприятий, полученная за счет международной технической помощи, которая пре-

доставляется на безвозмездной и безвозвратной основе или за счет средств, которые предусматриваются в государственном бюджете в качестве взноса Украины в черновобильский фонд «Укрытие» для реализации международной программы – Плана осуществления мероприятий на объекте «Укрытие» согласно положениям Рамочного соглашения между Украиной и Европейским банком реконструкции и развития, для последующей эксплуатации, подготовки к снятию и снятия энергоблоков Чернобыльской АЭС из эксплуатации, превращения объекта «Укрытие» в экологически безопасную систему и обеспечения социальной защиты персонала Чернобыльской АЭС (п. 7.13.3).

Облагалась налогом в размере 50% действующей ставки прибыль налогоплательщиков от проведения научно-исследовательских и реставрационных работ в сфере охраны культурного наследия. Однако позднее льгота, стимулирующая помощь объектам культурного наследия, была изменена. Сейчас разрешено вычитать из налоговой базы суммы, перечисленные для охраны культурного наследия учреждениям науки, культуры, заповедникам, музеям заповедникам, в размере, превышающем 2%, но не более 10% прибыли предыдущего отчетного периода (п. 5.2.13).

Освобождаются от налогообложения доходы в виде средств, материальных ценностей и нематериальных активов, полученные дошкольными учебными заведениями от осуществления или в целях осуществления уставной деятельности.

До 1 января 2009 г. освобождается от налога прибыль издательств, издательских организаций, предприятий полиграфии и распространителей книжной продукции, полученная от издательской деятельности, деятельности по изготовлению и распространению книжной продукции, произведенной на Украине, кроме изданий рекламного и эротического характера. При этом прибыль, полученная от оказания рекламных услуг, облагается налогом на общих основаниях. При этом сумма средств, высвобожденных в связи с предоставлением налоговых льгот, направляется субъектом хозяйственной деятельности – налогоплательщиком на расширение издательско-полиграфической базы, разработку и ввод новейших техноло-

гий, расширение производства книжной продукции в порядке, определенном Кабинетом министров Украины. Однако действие данной льготы было приостановлено на 2004 г.

Законодательство предусматривало также возможность предоставления налоговых каникул. Так, освобождалась от налога прибыль вновь созданных фермерских хозяйств, полученная от осуществления хозяйственной деятельности, в течение 3 лет, а в труднодоступных населенных пунктах – в течение 5 лет.

В целях стимулирования тех или иных видов деятельности, а также компенсации тех или иных затрат в законодательстве предусмотрена возможность применения повышенных (ускоренных) норм амортизации.

Например, до 1 января 2009 г. действует положение, согласно которому для субъектов космической деятельности установлена повышенная норма 20% для группы 3 основных фондов.

Однако следует отметить, что действие повышенных норм амортизации остановлено на 2004 г. для основных фондов группы 1, 2, 3, кроме начисления амортизации применительно к расходам, понесенным налогоплательщиком после 1 января 2004 г. в связи с приобретением (изготовлением) новых основных фондов группы 1, 2, 3, которые используются в его производственной деятельности и которые ранее не были в эксплуатации, а также к расходам на улучшение указанных основных фондов, понесенным налогоплательщиком после 1 января 2004 г. согласно Закону Украины от 27 ноября 2003 г.

Не подлежат налогообложению доходы, полученные нерезидентами в виде процентов либо дохода (дисконта) по государственным ценным бумагам, размещенным нерезидентам за пределами территории Украины через уполномоченных агентов – нерезидентов, либо процентов, оплаченных нерезидентам за полученные Украиной ссуды (кредиты или государственные внешние заимствования), которые отражаются в Государственном бюджете Украины или смете Национального банка Украины.

Этими примерами не исчерпывается весь перечень льгот, предоставляемых законом о налогообложении прибыли.

## ***Выводы***

Украинское законодательство по налогу на прибыль характеризуется довольно противоречивыми чертами. С одной стороны, применяются упрощающие порядок уплаты налога методы, как, например, учет основных средств и нематериальных активов в составе пулов. Кроме того, учтены возможности недостаточной капитализации при свободном вычете уплаченных процентов. С другой стороны, законодательство явно отягощено обилием различных льгот и особенностей в различных видах деятельности, что может способствовать уклонению от налогообложения, усложняет администрирование налога, порождает искажения в размещении ресурсов.

**Для заметок**

---

---

**Анисимова, Людмила Ивановна  
Малинина Татьяна Александровна  
Шкребела Елена Викторовна**

**Налог на прибыль организаций:  
основные проблемы и направления  
совершенствования**

*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) 697–8816  
[www.iet.ru](http://www.iet.ru)  
E-mail: [info@iet.ru](mailto:info@iet.ru)