

## Глава 6. Основные положения и перспективы налоговой реформы

Основы действовавшей в последних десятилетиях прошлого столетия налоговой системы были заложены на рубеже 90-х гг. Около полутора десятка налоговых законов было принято Верховным Советом РСФСР в самом конце 1991 г. Они вступили в силу с начала 1992 г. и продолжали действовать вплоть до принятия второй части Налогового кодекса, объединившего в себе разрозненное законодательство о налогах, хотя за 90-е гг. в них было внесено большое число изменений и дополнений.

Принятые в 1991 г. законы были подготовлены в течение всего нескольких месяцев и потому не отличались глубиной проработки, а их юридическая доработка производилась, по существу, уже после принятия законов до их официального опубликования. Сформированная в конце 1991 г. налоговая система во многом напоминала налоговые системы Франции и Италии (см. *Приложение к настоящей главе*). Ее главными составляющими были налог на прибыль, который незначительно отличался от налога на прибыль, применявшегося в СССР в 1991 г. (но серьезным образом отличавшийся от него по практике нормативного распределения прибыли между предприятиями, которая существовала ранее), налог на добавленную стоимость, заменивший налог с оборота, подоходный налог, акцизы, налоги на внешнюю торговлю и отчисления в социальные и отраслевые внебюджетные фонды. Недостаток времени на подготовку законопроектов, неопределенность будущих структурных преобразований в экономике, быстро меняющееся правовое пространство, отсутствие опыта и знаний о международной практике построения налоговых систем, приспособленных к функционированию в условиях рыночной экономики, стали главной причиной того, что российская налоговая система изначально имела существенные недостатки. К ним относились гипертрофированно большая роль налога на прибыль, сохранение целевых отчислений во внебюджетные фонды (прежде всего, в дорожные и социальные), неоправданно пониженная роль налогов с физических лиц и на имущество, недостаточная проработанность вопросов налогообложения природных ресурсов и некоторые другие.

Главными источниками, формировавшими доходную часть бюджетной системы вплоть до принятия соответствующих глав Налогового кодекса, были следующие налоги и обязательные платежи.

*Налог на прибыль*, закон о котором был принят в самом конце 1991 г., взимался со всех предприятий – юридических лиц, включая предприятия с иностранными инвестициями. Налогообложению подлежала прибыль предприятий, которая складывалась из прибыли от реализации продукции и доходов от внереализационных операций за вычетом расходов на эти операции. Прибыль от реализации продукции принималась равной выручке от реализации продукции (без налога на добавленную стоимость и акцизов) за вычетом затрат на производство и реализацию, включаемых в себестоимость.

Доход физических лиц, имеющих постоянное место жительства в России, подлежал обложению прогрессивным *подоходным налогом* как в части, полученной от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами. Обложению подлежал весь совокупный доход (в рублях, в валюте, в натуральной форме): от работы по найму на основном месте работы (облагался у источника), от работы по совместительству, от предпринимательской деятельности и т.д. Не включались в облагаемый доход государственные пособия, пенсии, компенсационные выплаты (командировочные, пособия по безработице и др.). Существовал ряд льгот для участников Великой Отечественной войны, инвалидов, лиц, пострадавших от чернобыльской катастрофы, и др. Кроме подоходного налога, физические лица уплачивали *отчисления в Пенсионный фонд* в размере 1% (у источника выплаты), а

также налог на имущество и налог на имущество, переходящее путем наследования и дарения. Страховой тариф взносов в Пенсионный фонд был установлен в размере 31,6% от начисленного фонда заработной платы всеми предприятиями. В конце 1992 г. его ставка была снижена до 28%. Ставка отчислений в Фонд социального страхования была установлена в конце 1991 г. в размере 5,4% и в 1992–1993 гг. не менялась.

Вместо налога с оборота и налога с продаж в 1992 г. одновременно были введены налог на добавленную стоимость и акцизы, представляющие собой адвалорные налоги с дифференцированными по группам товаров ставками. Акцизы были установлены для алкогольных напитков, табачных изделий, ряда товаров длительного пользования, взимались на стадии реализации товара в розничной торговле и устанавливались в процентах от отпускной цены.

К региональным налогам были отнесены налог на имущество предприятий, ставка которого не могла превышать 1%, лесной доход и плата за воду. Кроме налогов и отчислений во внебюджетные фонды федерального и регионального уровня, в России согласно закону «Об основах налоговой системы РФ» существовали местные налоги, для которых были законодательно установлены соответствующие рамки. В числе местных налогов можно отметить: земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на содержание милиции, на благоустройство территории, на рекламу, сбор за перепродажу автомобилей и вычислительной техники, сбор за право торговли и др.

Помимо налогов, взимаемых в соответствии с конкретными законами, а также поступающих в бюджеты разных уровней, были установлены таможенные пошлины, зачисляемые в федеральный бюджет. Порядок их взимания регулировался, как и в настоящее время, положениями Таможенного кодекса и нормативными документами, выпускаемыми Государственным таможенным комитетом Российской Федерации.

## 6.1. Первые попытки масштабной налоговой реформы

Сложившаяся в России к концу 1996 г. политико-экономическая ситуация позволяла надеяться, что 1997 год станет годом большого «окна возможностей» и правительство, пользуясь доверием Президента, получит возможность разрабатывать и проводить последовательную экономическую программу, независимо от степени популярности предусмотренных ею мер. К началу 1997 г. проблемы макроэкономической стабильности отошли на задний план: снижение инфляции, уменьшение доходности ГКО, позитивная динамика социальных показателей продемонстрировали, что при сохранении проблемы бюджетного кризиса основная причина торможения экономического роста перемещается в институциональную сферу.

Основной, стратегически важной, с точки зрения перспектив экономического развития страны, проблемой стала проблема преодоления бюджетного кризиса.

Наряду с назревшей реформой бюджетных расходов ключевым направлением обеспечения сбалансированности бюджета в этой связи становилось проведение глубокой налоговой реформы. Именно к 1996 г. относятся первые попытки исполнительной власти провести коренной пересмотр налоговой системы, чтобы переломить сложившиеся негативные тенденции. Помимо собственно фискальных задач реформа должна была устранить ряд проблем, накопленных с начала 90-х гг.:

- недостатки в порядке определения налогооблагаемой базы по важнейшим видам налогов;
- наличие большого количества индивидуальных налоговых режимов и льгот, создающих каналы для налоговых уклонений;

- наличие экономически неэффективных и трудно администрируемых налогов, в первую очередь налогов с оборота, а также разных налогов, имеющих фактически одинаковую налоговую базу;
- неравномерность в обложении заработной платы наемных работников и доходов других категорий граждан;
- несовместимость налоговой системы России с налоговыми системами стран, являющихся ее экономическими партнерами.

Для решения этих задач правительством был разработан проект Налогового кодекса – документ, призванный объединить в себе разрозненные законодательные акты о различных налогах. Ключевыми преобразованиями, которые должны были затронуть практически все существовавшие обязательные платежи и сборы, являются следующие.

Реформирование налога на добавленную стоимость предполагало полное зачисление платежей по этому налогу в федеральный бюджет; введение зачета НДС по затратам на капитальное строительство; переход к уплате НДС по принципу страны назначения; включение физических лиц, занимающихся индивидуальной предпринимательской деятельностью без образования юридического лица в число плательщиков НДС; переход на расчеты обязательств по НДС по счетам-фактурам.

Существенным продвижением в сторону повышения эффективности налога на прибыль было предложение о переходе к общепринятому в мировой практике порядку определения его налоговой базы в обязательном порядке (кроме особо оговоренных случаев) посредством оценки дохода от капитала по методу начислений взамен ранее разрешенного кассового метода. Одновременно предлагалось ослабление ряда ограничений на принятие к вычету из налоговой базы расходов и сокращение налоговых льгот, что позволяло приблизить оценку дохода за период к теоретически определяемому «всеобъемлющему доходу» Хейга–Саммонса. Сокращение льгот в первую очередь касалось расходов на капитальные вложения. Эта льгота позволяла предприятиям, по существу, дважды уменьшать налогооблагаемую базу на сумму расходов по приобретению оборудования и других основных средства. Это позволило бы в значительной степени сократить искажающие побудительные мотивы экономической деятельности и направления потоков денежных средств и инвестиций, а также легальные условия ухода от налогообложения. Устранялось двойное налогообложение дивидендов. Предполагалось полное зачисление налога на прибыль в доход региональных бюджетов, установление ставки на уровне 35%, введение понятия «консолидированный налогоплательщик» для вертикально интегрированных компаний.

Предложения в области подоходного налогообложения включали установление двухставочной шкалы подоходного налога – 12 и 30%, сокращение льгот, в первую очередь за счет введения налогообложения денежного довольствия военнослужащих.

Изменения в других налогах предполагали замену: различных платежей за пользование природными ресурсами единым налогом и введение налога на дополнительный доход от углеводородов; объединение налога на имущество физических лиц, имущество организаций и земельного налога в единый налог на недвижимость; замену платы за пользование водными объектами и платы, направляемой на восстановление и охрану водных объектов, водным налогом; введение экологического налога и налога за пользование объектами животного мира

Наиболее серьезным ослаблением налоговой нагрузки на экономику стало предложение об отмене налогов с оборота (налога на пользователей автомобильных дорог, налога на содержание объектов ЖКХ и соцкультбыта), доходы от которых в 1997–1998 гг. составляли около 3,5% ВВП. Эта группа налогов характеризовалась экономической

неэффективностью, внося существенное искажающее влияние на решения экономических агентов. В то же время эти налоги представляли собой значительный источник формирования дорожных фондов, а также субфедеральных бюджетов, и их отмена требовала поиска путей компенсации сокращения их доходов.

Среди наименее удачных предложений можно назвать предложения о введении адвалорного налога на розничные продажи (налога с продаж) и об использовании системы вмененного налогообложения на право индивидуальным предпринимателям заниматься определенным видом деятельности как альтернативы подоходному налогообложению.

В целом проект Налогового кодекса, принятый Государственной Думой РФ в первом чтении в июне 1997 г., несмотря на заложенные в его содержание многочисленные компромиссы, был значительным шагом в направлении формирования в России налоговой системы, характеризующейся большей справедливостью по отношению к различным категориям налогоплательщиков, нейтральностью по отношению к установлению макроэкономического равновесия и эффективностью с точки зрения бюджетных доходов.

Однако осенью 1997 г. стало ясно, что Налоговый кодекс Государственной Думой принят не будет, и, соответственно, внесенный правительством проект федерального бюджета, основывавшийся на положениях проекта Налогового кодекса, требует принятия отдельных законопроектов, касающихся будущей налоговой системы. К сожалению, в результате противодействия консервативно настроенной части депутатского корпуса значительная часть новаций, реализованных в виде поправок к отдельным законам о налогах, была отвергнута, а основные изменения, вступившие в силу с 1998 г., свелись к корректировке ставок подоходного налога, изменению порядка обложения имущества организаций и ряду других незначительных поправок.

Проект Налогового кодекса был возвращен в первое чтение, а правительству было поручено провести работу по его доработке с учетом обсуждений в Государственной Думе и многочисленных предложений ее комитетов и отдельных депутатов. В результате проект претерпел весьма существенные изменения, что особенно заметно в варианте, доработанном Министерством финансов в январе 1998 г. Пришлось отказаться от многих принципиальных положений, представлявших собой основу реформирования налоговой системы. Например, предполагалось сохранение пониженной ставки НДС равной 10% и увеличение базовой ставки до 22%. В то же время предлагалось сократить ставку налога на прибыль до 30%, что можно отнести к числу положительных изменений, наряду с некоторыми поправками в общую регламентацию администрирования налогов<sup>1</sup>.

Общая часть Налогового кодекса, посвященная вопросам налогового администрирования, была принята в июле 1998 г., тогда как перспективы второй (специальной) ее части, регламентирующей порядок уплаты конкретных налогов, оставались крайне неясными<sup>2</sup>.

Кризис августа 1998 г. и смена правительства трансформировали представления исполнительной власти о налоговой реформе. Своеобразие принимавшихся новым правительством решений определялось коалиционным составом его кабинета. Оглядка на

---

<sup>1</sup> Речь идет об изменении порядка взыскания с налогоплательщиков недоимок по налогам, штрафных санкций и сумм пени, прямой записи в Кодексе о сохранении налоговых льгот для тех организаций, которые получили их ранее по решениям территориальных органов и т.д.

<sup>2</sup> Следует в то же время отметить, что ряд предлагавшихся изменений был принят. В частности, был установлен налог с продаж с максимальной ставкой, равной 5%, увеличена ставка налога на покупку иностранной валюты и введен вмененный налог на малый бизнес. Список товаров, облагавшихся НДС по пониженной 10%-й ставке, регламентировался в то время правительством, что позволило последнему собственным постановлением значительно сократить его. Кроме того, также постановлением Правительства был введен новый порядок определения момента возникновения обязательств по НДС, близкий к методу начислений.

интересы аграрного и машиностроительного лобби приводила к отмене тех нормативных актов, которые не вписывались в политику установления баланса сил между основными лоббистскими группами<sup>3</sup>, и принятию тех решений, которые были направлены на снижение налогов.

Пакет налоговых мер, разработанный новым руководством Госналогслужбы РФ во главе с Г. Боосом буквально за считанные недели, был не только одобрен правительством, но и передан в Государственную Думу. Решения, реализованные в этом пакете, имели серьезные расхождения с предшествующей концепцией налоговой реформы.

Среди основных изменений, которые предполагалось реализовать в первоначальных вариантах законопроектов, помимо снижения ставки НДС до 15% (а через год и до 10%) необходимо отметить упразднение некоторых льгот по налогу, касавшихся, в частности, строительства жилых домов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, выполняемых на основании хоздоговоров. Также предлагалось ввести норму о возмещении налога по материальным ресурсам только в пределах фактически отнесенных на издержки производства и обращения реализованных товаров. Ставку налога на прибыль предполагалось снизить с 35 до 30% и ввести новые льготы по налогу на прибыль. Совокупная ставка отчислений в социальные внебюджетные фонды должна была быть снижена с 38,5 до 25%, а ставка взноса в Пенсионный фонд, уплачиваемого непосредственно работниками, увеличена с 1 до 5%. Предлагалось также изменить ставку подоходного налога и увеличить ставку налога на имущество, ввести налог с продаж и экспортные пошлины. Все эти изменения должны были быть введены одновременно с законом о бюджете на 1999 г.

Из числа основных предлагавшихся нововведений было реализовано частичное перераспределение поступлений НДС (1 марта 1999 г. он стал зачисляться в территориальные бюджеты в размере 15% от поступлений вместо 25% ранее) и снижение ставки налога на прибыль до 30%. Позднее, с 2000 года была установлена новая трехставочная шкала подоходного налога с минимальной предельной ставкой, равной 12%, и максимальной – 30% (вместо ранее действовавшей 35%-ной), а также введены поправки к закону об НДС, позволявшие вычитать в момент ввода в эксплуатацию суммы налога, уплаченные в ходе капитального строительства<sup>4</sup>, а также изменения, касающиеся правил уплаты НДС торговыми организациями.

\*\*\*

Таким образом, первые попытки коренного пересмотра налогового законодательства увенчались успехом лишь в части принятия общей части Налогового кодекса<sup>5</sup>. Объединение положений, регулировавших вопросы администрирования налогов в едином документе, явилось важным шагом на пути совершенствования налогового законодательства. Однако вопросы совершенствования налогового администрирования не стали менее острыми даже после принятия первой части НК, что объясняется наличием слишком большого числа компромиссов и положений, принятых под давлением различных лоббирующих группировок. Помимо противоречий между первой частью Кодекса и продолжающими действовать законами и инструкциями о конкретных налогах и сборах не

---

<sup>3</sup> В частности, было отменено решение о переходе на уплату НДС по методу начислений, осуществлен возврат к широкому списку товаров, облагаемых НДС по ставке 10%, снижена ставка импортной пошлины на отдельные виды продовольствия.

<sup>4</sup> Ранее эти суммы можно было вычитать равными долями лишь в течение нескольких лет после ввода объекта в эксплуатацию равными долями.

<sup>5</sup> Более подробно вопросы, касающиеся налогового администрирования, рассмотрены в работе: С. Синельников, А. Золотарева, Е. Шкробела, С. Баткибеков, И. Трунин, Е. Серова, И. Храмова, В. Масленкова, Ю. Бобылев, П. Кадочников, О. Луговой. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды». М.: ИЭПП, 2000. №19Р.

были эффективно решены проблемы, связанные с использованием налогоплательщиками трансфертных цен, с порядком определения места нахождения налогоплательщика, порядком ответственности налогоплательщиков за налоговые правонарушения, проблема использования фиктивных сделок, контроля за соответствием расходов и доходов физических лиц, не был упорядочен список налогов и сборов на территории страны<sup>6</sup>.

Вторая часть Налогового кодекса, призванная объединить в себе законодательство о налогах, не была принята, а сами изменения в них фактически свелись к корректировке действовавших редакций федеральных законов.

## **6.2. Основные изменения в налоговой системе России в 2000–2003 гг.**

Политическая ситуация начала 2000 г. позволила реализовать планы по глубокому преобразованию налоговой системы, не удавшиеся в 1997–1999 гг. Новые планы по реформированию налоговой системы во многом основывались на старых предложениях, обретая лишь более комплексную форму. Цели нового этапа налоговой реформы были сформулированы в письме Президента Российской Федерации в Государственную Думу от 23 мая 2000 г. № Пр-1058. Фактически они подтверждали те направления налоговой реформы, которые должны были быть реализованы в 1997 году, а именно снижение общего налогового бремени, создание справедливой и нейтральной по отношению к экономическим решениям налоговой системы, ее упрощение, улучшение налогового администрирования и повышение уровня собираемости налогов.

Основные предложения были сформулированы в разделе «Реформы налоговой и таможенной систем» Плана действий Правительства Российской Федерации в области социальной политики и модернизации экономики на 2000–2001 гг., утвержденном распоряжением Правительства РФ от 26 июля 2000 г. № 1072-р, т.е. в так называемой Программе Г. Грефа. При этом основные законопроекты в виде соответствующих глав Налогового кодекса еще весной 2001 г. были внесены в Государственную Думу.

В числе наиболее значительных изменений в налоговой системе, осуществляемых в рамках налоговой реформы, необходимо отметить следующие<sup>7</sup>:

- установление плоской ставки подоходного налога;
- снижение ставки отчислений в государственные внебюджетные социальные фонды;
- ликвидация оборотных налогов – налога на содержание жилищного фонда и объектов соцкультбыта, налога на пользователей автодорог, а также налога с продаж, налога на операции с ценными бумагами, налога на покупку иностранной валюты, налога на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- изменение определения базы налога на прибыль;
- объединение поимущественных налогов в единый налог на недвижимость;
- отмена необоснованных налоговых льгот и устранение деформаций в правилах определения налогооблагаемой базы по отдельным налогам.

<sup>6</sup> В части определения списка налогов и сборов продолжал действовать закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

<sup>7</sup> Следует отметить, что параллельно с налоговой реформой осуществлялась подготовка таможенной реформы, в частности разработка Таможенного кодекса. Более подробно об этом см. в гл. 20 настоящей книги.

**Отмена оборотных налогов.** Одним из важнейших шагов в рамках налоговой реформы была поэтапная отмена оборотных налогов: с 2001 г. был отменен налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, который был заменен муниципальным налогом на прибыль предприятий со ставкой, не превышающей 5%, и до 1% снижена ставка налога на пользователей автодорог, что компенсировалось введением акцизов на дизельное топливо, моторные масла и значительным повышением акцизов на бензин. С января 2003 г. налог на пользователей автодорог был отменен окончательно.

**Налог на доходы физических лиц (подходный налог).** Основным нововведением было установление единой ставки в размере 13%. Этому решению предшествовали бурные дискуссии – в его пользу говорила необходимость стимулировать легализацию доходов, прежде всего не связанные с заработной платой. Такое снижение могло серьезно снизить мотивации сокрытия высоких доходов и тем самым способствовать увеличению базы обложения подходным налогом и социальными платежами.

Изменения коснулись миллионов налогоплательщиков, и очень скоро появились первые результаты. Прежде всего сбор налогов при уменьшении ставки не только не сократился, как предрекали оппоненты, но увеличился: как указывалось в гл. 5, если в 1999–2000 гг. поступления подходного налога в бюджет составили 2,4–2,5% ВВП, то в 2001 г. – 2,8% ВВП, а в 2002 г. даже 3,3% ВВП.

Повышенная ставка подходного налога в размере 35% применяется лишь к отдельным и, в общем, малозначительным видам доходов – таким, как выигрыши в лотерею, выигрыши и призы, получаемые в конкурсах, играх и других рекламных мероприятиях, некоторые страховые выплаты и процентные доходы по вкладам, а также суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств и др.

Кроме того, было серьезно снижено двойное налогообложение дивидендов. Налогом на дивиденды облагается разница между полученными и уплаченными дивидендами по ставке 6% для получателей-резидентов и 15% для нерезидентов<sup>8</sup>.

Существенно увеличен необлагаемый минимум (он составляет теперь 400 рублей в месяц до достижения годовым доходом уровня 20 000 рублей), а также так называемый вычет на детей (до 300 рублей в месяц). Установлен ряд льгот социального характера. В частности, расходы на образование, личное или своего ребенка, в размере 25 000 рублей вычитаются из налогооблагаемой базы налогоплательщика. Аналогичный порядок установлен и для расходов на здравоохранение, за исключением некоторых расходов на дорогостоящие виды лечения.

Размер имущественного вычета при продаже недвижимости повышен до 1 000 000 рублей, при продаже прочих видов имущества – до 125 000 рублей, при покупке или новом строительстве – установлен на уровне 600 000 рублей. При этом вся сумма доходов от продажи недвижимого имущества, принадлежавшего налогоплательщику в течение 5 лет, и прочего имущества – в течение 3 лет, вычитается из налогооблагаемых доходов в полном объеме. Отметим, что данная норма в значительной степени имеет регрессивный характер, однако является одновременно стимулом для легализации доходов состоятельными плательщиками.

**Единый социальный налог.** Данный налог заменил собой страховые взносы, взимавшиеся ранее в социальные государственные внебюджетные фонды. При этом ставка

---

<sup>8</sup> Первоначально была утверждена норма, в соответствии с которой сумма налога на прибыль, уплаченная при распределении прибыли, зачитывалась в счет обязательств по подходному налогу, однако впоследствии была принята другая редакция статьи, посвященной налогообложению дивидендов, получаемых физическими лицами, устанавливающая указанный порядок обложения.

единого социального налога расщепляется на несколько частей: по ставке 28% (22,8% – для индивидуальных предпринимателей) налог зачисляется в Пенсионный фонд<sup>9</sup>, 0,2% и 3,4% – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования соответственно; 4% (индивидуальные предприниматели освобождены от уплаты данной части налога) – в Фонд социального страхования.

Установлена регрессия социального налога со следующей шкалой: 35,6% – при уровне годового дохода на одного работника до 100 тысяч рублей, 20% – при уровне дохода от 100 тысяч до 300 тысяч рублей, 10% – при уровне дохода от 300 тысяч до 600 тысяч рублей и, наконец, 5% (2% – с 1 января 2003 г.) – для доходов свыше 600 000 рублей. При этом возможность применения регрессии обусловлена определенным размером средней заработной платы на предприятии при соответствующем количестве работников.

Необходимость установления регрессии социальных платежей объясняется тем, что системы пенсионного, социального и медицинского страхования потеряли страховой характер и обязательные отчисления в них являются по своей сути налогами, т.е. независимо от объема отчислений уровень предоставляемых медицинских услуг или пенсий ограничен. Важным моментом стал перевод администрирования отчислений в социальные внебюджетные фонды в МНС РФ.

**Налог на добавленную стоимость.** При принятии глав второй части Налогового кодекса был решен целый ряд важных проблем функционирования налога на добавленную стоимость. Так, в число плательщиков НДС были включены индивидуальные предприниматели, а также для налогоплательщиков предусматривалась возможность выхода из режима плательщика налога на добавленную стоимость в случае, если выручка от реализации товаров (работ, услуг) составляет менее 1 млн руб. за квартал, что позволило снизить для налогоплательщиков как издержки на налоговое администрирование для налоговых органов, так и издержки, связанные с исполнением налогового законодательства. За счет сокращения перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, по сравнению с положениями ранее действовавшего закона «О налоге на добавленную стоимость в Российской Федерации» расширена налоговая база. С 1 июля 2001 г. был осуществлен переход от взимания налога по принципу страны происхождения к сбору его по принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами – участниками СНГ, кроме Белоруссии. Налоговым кодексом для налогоплательщика была предусмотрена возможность выбора учетной политики между кассовым методом определения момента возникновения налоговых обязательств и методом начислений (однако следует отметить, что метод начислений, возможность использования которого налогоплательщиками в настоящее время предоставляется Налоговым кодексом, не в полной мере соответствует нормам, общепринятым в мировой практике, так как при использовании этого метода предоставление налогового кредита производится аналогично кассовому методу – только при оплате полученных товаров (работ, услуг)).

**Акцизы.** В связи с отменой налога на реализацию ГСМ и снижением до 1% налога на пользователей автодорог<sup>10</sup> были дополнительно введены акцизы на дизельное топливо и автомобильные масла и приблизительно в три раза увеличены акцизы на автомобильный бензин по сравнению со ставками, действовавшими в 2000 г. Помимо индексации ставок на нее было принято решение разделить уплату акцизов на алкогольную продукцию между производителями и организациями, занимающимися ее оптовой реализацией, при введении с 1 июня 2001 г. режима акцизного склада. Если в 2000 г. ставки акцизов на легковые

<sup>9</sup> С 2002 г. ЕСН по ставке 14% зачисляется в федеральный бюджет и в полном объеме перечисляется в Пенсионный фонд РФ на финансирование базовой части трудовой пенсии.

<sup>10</sup> С 2003 г. данный налог был полностью отменен.



автомобили были установлены в зависимости от объема двигателя, то по Налоговому кодексу – в зависимости от мощности двигателя. До 2002 г. сохранена нулевая ставка для организаций, реализующих в Белоруссию природный газ, добываемый на территории РФ. Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 118-ФЗ были внесены изменения и дополнения в главу 22. Согласно положениям этого закона, к природному газу в целях применения акцизов приравнен отбензиненный сухой газ и нефтяной (попутный) газ после их обработки или переработки. Внесены изменения в отдельные ставки акцизов. Нефть и стабильный газовый конденсат исключены из списка подакцизного минерального сырья с 1 января 2002 г. Передача продукции в целях применения акцизов рассматривается как реализация. Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ было уточнено положение об определении налоговой базы при реализации (передаче) природного газа на внутреннем рынке. База определяется как стоимость реализованного (переданного) транспортируемого природного газа, исчисленная исходя из применяемых цен, но не ниже установленных при государственном регулировании, с учетом предоставленных в установленном порядке скидок, за вычетом налога на добавленную стоимость. При оплате услуг по транспортировке газа по газораспределительным сетям стоимость этих услуг и сумма тарифов не включаются в налоговую базу.

С 1 января 2003 г. была изменена система акцизного обложения табачных изделий, нефтепродуктов – бензина, дизельного топлива, а также моторных масел. Суть изменений заключалась в первом случае во введении смешанной ставки акциза, а во втором – в возможности перемещения бремени уплаты налога с нефтеперерабатывающих заводов на этап реализации: с этой целью было введено понятие свидетельств на производство, оптовую, оптово-розничную и розничную реализацию. В случае продажи нефтепродуктов организациям, имеющим такое свидетельство, производители или оптовые продавцы получили право вычитать из своих обязательств по налогу уплаченный при приобретении акциз. При этом на самом последнем этапе реализации, т.е. при продаже автозаправочными станциями частным потребителям, налоговый вычет не предусматривался.

**Налог на прибыль организаций.** Одним из главных новшеств реформы является снижение его ставки до 24% с одновременной отменой большинства существующих льгот и вычетов, в том числе и льгот в части благотворительности. Вместе с тем указанное решение было проведено не вполне последовательно. Дело в том, что налоговые преимущества, предоставляемые одним налогоплательщикам перед другими, не исчерпываются льготами и вычетами. Такого рода преимущества предоставляются также в статьях, описывающих разрешенные к вычету расходы, а также доходы, не учитываемые при определении налоговой базы, особенности определения налоговой базы для отдельных налогоплательщиков.

Принят обширный перечень доходов, не подлежащих налогообложению, что фактически эквивалентно наличию льготы для некоторых видов доходов. Следует отметить, что данный перечень (в сравнении с текстом, принятом в первом чтении законопроекта) был в окончательной редакции пересмотрен. В частности, было принято решение освободить от включения в налогооблагаемые доходы авансы, полученные налогоплательщиками, применяющими метод начислений, но включать их в налоговую базу для предприятий, применяющих кассовый метод. В перечень освобожденных от налогообложения доходов была включена передача имущества от одного предприятия другому в том случае, когда принимающая сторона владеет более чем 50% акционерного капитала передающей стороны.

Итоговая редакция главы содержит понятие расходов, учитываемых при формировании налоговой базы. В отдельные группы таких расходов, помимо принятых прежде (материальные расходы; расходы на оплату труда; амортизационные отчисления;

страховые взносы по обязательному и добровольному страхованию; прочие расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг)), выделены следующие: расходы на ремонт, техническое обслуживание основных средств и иного имущества; расходы на освоение природных ресурсов; расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Такая новация не является просто изменением формулировки в сравнении с действовавшим законодательством. К вычету из налоговой базы, по существу, принимаются все необходимые для ведения бизнеса расходы (разумеется, ограничения встречаются, но в основном в тех случаях, когда отсутствие ограничений создает возможности уклонения от налогообложения или налогового планирования). В частности, выделение расходов на НИОКР сопровождается расширением возможностей вычета таких расходов из базы налогообложения.

Отдельно вводится перечень расходов, не учитываемых при формировании налоговой базы. Например, сюда включены расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (статья 266) и расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (статья 267). В числе других расходов, ограничения на вычет которых устранены или уменьшены, 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. Предусматривается значительная либерализация учета таких расходов, хотя и сохраняются некоторые ограничения.

В отличие от действовавшего ранее порядка расходы по уплате процента за использование заемных средств принимаются к вычету независимо от целей, на которые получен кредит или ссуда. Однако сохраняется ограничение на размер принимаемых к вычету процентов по кредитам. В принятой главе Налогового кодекса вычет процента ограничивается величиной ставки рефинансирования, увеличенной на 10% по кредитам, оформленным в рублях, и ставкой в 15% – по кредитам в валюте<sup>11</sup>.

Различные применяющиеся в мировой практике способы определения амортизации для налоговых целей можно сгруппировать в два класса – те, при которых учет амортизируемого имущества осуществляется по каждой единице отдельно, и те, при которых учет осуществляется в составе укрупненных групп. Оба варианта имеют общеизвестные недостатки и достоинства. В новом НК принято решение применять принцип учета по отдельным объектам имущества по линейному методу для зданий и сооружений и по комбинированному нелинейному методу – для остального имущества.

Расходы по содержанию объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы ограничиваются, что позволяет снизить практику их использования для оплаты за счет предприятия расходов сотрудников. Но здесь предусмотрено сравнение условий оказания услуг с условиями тех организаций, для которых эта деятельность является основной.

**Налог на добычу полезных ископаемых.** Федеральным законом № 126-ФЗ вторая часть Налогового кодекса была дополнена главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых». Внесены также соответствующие поправки в другие законодательные акты Российской Федерации, в частности в закон «О недрах». Рассматриваемым законом в налоговую систему Российской Федерации с 1 января 2002 г. введен новый налог – налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), который заменил три действовавших в 1992–2001 гг. платежа: плату за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство

---

<sup>11</sup> Следует отметить, что существующее правило, призванное препятствовать недостаточной капитализации, не устраняет всех возможностей осуществления такой практики.

минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и газовый конденсат. Порядок исчисления и уплаты данного налога основывается на действовавшем порядке исчисления платы за пользование недрами при добыче полезных ископаемых. Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу полезных ископаемых. Объектом налогообложения признаются добытые полезные ископаемые, а налоговой базой – стоимость добытых полезных ископаемых. Налоговые ставки установлены дифференцированно по видам полезных ископаемых в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых. Установленные налоговые ставки определены на основе средних фактических ставок роялти и половины действовавших ставок отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы (другая половина указанных отчислений, как и при действовавшей налоговой системе, остается в распоряжении добывающих предприятий, однако использование этих средств теперь не регламентируется). По нефти утвержденная ставка налога учитывает также величину акциза.

Налогоплательщики, осуществившие поиск и разведку разрабатываемых месторождений полезных ископаемых за счет собственных средств или возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов полезных ископаемых (по действовавшему законодательству такие недропользователи не являлись плательщиками отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы), уплачивают налог на добычу полезных ископаемых с коэффициентом 0,7. При выполнении соглашений о разделе продукции (за исключением соглашений, заключенных до вступления в действие главы 26 Налогового кодекса) ставки налога на добычу полезных ископаемых применяются с коэффициентом 0,5.

В ряде случаев установлены нулевые налоговые ставки, а именно, при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых, при добыче попутного газа и попутных подземных вод, при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых, а также в некоторых других случаях.

Для добычи нефти на 2002-2004 гг. налоговой базой в соответствии с принятым законом является объем продукции в натуральном выражении, а налоговая ставка установлена в размере 340 рублей за 1 тонну. Специфическая ставка налога по нефти корректируется с учетом уровня мировых цен на нефть и изменения валютного курса рубля.

Замена трех действовавших платежей одним налогом на добычу полезных ископаемых теоретически и практически представляется вполне оправданной. Вводимый налог фактически выполняет функции роялти (платежа собственнику ресурсов за право разработки запасов). Введение налога на добычу полезных ископаемых позволяет упростить налоговую систему и привести ее в соответствие с мировой практикой. Установление же специфической ставки налога на добычу нефти (на период отладки механизма применения рыночных цен для целей исчисления налогов) позволит преодолеть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования.

Наряду с дополнениями, внесенными в Налоговый и Бюджетный кодексы, предусмотрено внесение ряда принципиальных изменений и дополнений в другие законодательные акты, в том числе в закон Российской Федерации «О таможенном тарифе». В частности, поправками к данному закону впервые законодательно установлены предельные размеры вывозных таможенных пошлин на углеводороды, изменяющиеся в зависимости от уровня мировых цен. Поправками к закону «О недрах» установлена система специальных неналоговых платежей за пользование недрами, к которым отнесены: разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии; регулярные платежи за пользование недрами (взимаются при поиске и разведке

месторождений полезных ископаемых и строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых); плата за геологическую информацию о недрах; сбор за участие в конкурсе (аукционе) и сбор за выдачу лицензий.

С 2004 г. была ликвидирована единая ставка НДС в 16,5% при добыче всех видов углеводородного сырья. Вместо нее установлены: ставка, равная 17,5% при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья, специфическая ставка 107 рублей за 1000 кубических метров газа при добыче природного газа и ставка, равная 16,5% при добыче нефти. При этом срок вступления в силу последней был отодвинут до 2007 г., а специфическая ставка увеличена до 357 рублей за одну тонну.

**Единый сельскохозяйственный налог.** В декабре 2001 г. был принят закон, вводящий единый сельскохозяйственный налог для сельскохозяйственных производителей. Данный налог должен был вводиться на территории субъекта Федерации специальным законодательным актом субъекта Российской Федерации. В случае принятия такого закона все налогоплательщики, признаваемые сельскохозяйственными производителями, должны были перейти на рассматриваемую систему налогообложения.

Объектом обложения налога является площадь сельхозугодий в собственности, во владении и (или) в пользовании плательщиков. Специфическая ставка устанавливается на один гектар сельскохозяйственных угодий, в соответствии с методикой, утверждаемой Правительством Российской Федерации. При этом к налогоплательщикам не относятся сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и др.), определяемые по перечню, который утверждается законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством Российской Федерации.

Установленный НК налог имел достаточно сложный механизм взимания, а законодательство о едином сельскохозяйственном налоге характеризовалось таким большим количеством противоречий, что только некоторые регионы приняли соответствующий акт. В результате данный налог не получил распространения.

**Налогообложение малого бизнеса.** Принятые Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ главы Налогового кодекса 26.2. «Упрощенная система налогообложения» и 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» установили специальные режимы налогообложения малого предпринимательства и вмененного дохода отдельных видов деятельности.

Применение упрощенной системы налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей – подоходного налога), НДС, налога с продаж, налога на имущество и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. При этом налогоплательщики производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации (в определенных пределах на величину этих взносов можно уменьшить сумму единого налога). Иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход на упрощенную систему налогообложения разрешается в том случае, если по итогам девяти месяцев года, предшествующего переходу, доход от реализации не превысил 11 млн. рублей (без учета НДС и налога с продаж). Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика, применяющего упрощенную систему, превысит 15 млн рублей или стоимость амортизируемого имущества, находящегося в его собственности, превысит 100 млн рублей, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было превышение.

Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через два года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы и (или) представительства; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг и др. Не вправе использовать упрощенную систему также организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%; организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек.

Объектом налогообложения при упрощенной системе признаются доходы от предпринимательской деятельности либо такие доходы, уменьшенные на величину расходов. Учет доходов и расходов при упрощенной системе ведется по кассовому методу. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6%.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов, при этом сумма налога не может быть меньше минимального налога, величина которого исчисляется в размере 1% от выручки.

Сумма налога уменьшается (но не более чем на 50%) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации.

С 1 января 2005 г. для всех налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотренную главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации, объектом налогообложения признается доход, уменьшенный на величину расходов.

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – единый налог) может применяться по решению субъекта Российской Федерации в отношении поименованных в НК РФ видов предпринимательской деятельности, в частности: оказание бытовых услуг (ремонтные работы, чистка одежды, парикмахерские услуги и другие бытовые услуги); розничная торговля; общественное питание; услуги по перевозке пассажиров и грузов.

Уплата единого налога предусматривает замену налога на прибыль организаций (подоходного налога – для индивидуальных предпринимателей), НДС и налога с продаж, налога на имущество и единого социального налога. Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Единый налог определяется исходя из вмененного дохода (потенциально возможный доход налогоплательщика). Вмененный доход определяется исходя из базовой доходности (условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, которая используется для расчета величины вмененного дохода), скорректированной на соответствующие коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности. Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика. Ставка единого налога устанавливается в размере 15% вмененного дохода. Сумма единого налога также уменьшается (но не более чем на 50%) на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

### 6.3. Основные результаты реформы

Масштабная налоговая реформа, затронувшая не только размеры ставок налогов, но и изменившая определение налоговых баз, структуру и масштабы предоставления налоговых льгот, порядок уплаты налогов, не может не оказать серьезного воздействия как на поведение налогоплательщиков на микроуровне, так и на динамику макроэкономических показателей. К сожалению, недостаточный период времени, прошедший с момента вступления в силу изменений, не позволяет выявить и оценить большинство таких последствий. В то же время наиболее простые из них, в частности, связанные с реакцией налогоплательщиков в виде изменения масштабов уклонения, структуры официально декларируемых доходов, в зависимости от предельной ставки обложения тех или иных видов доходов, объемов вычетов из налоговой базы, а также организационно-правовой формы и т.д., могут быть в отдельных случаях оценены. Кроме того, в краткосрочном периоде можно оценить изменение фискальной отдачи, связанное с заменой одних налогов и обязательных платежей другими или их объединением в единый налог.

Так, замена трех действовавших платежей (платы за пользование недрами, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза на нефть и газовый конденсат) одним налогом на добычу полезных ископаемых оказалась оправданной не только теоретически, но и практически. В результате реформы поступления от добывающих отраслей в бюджетную систему существенно увеличились даже с учетом более высокой среднегодовой мировой цены на нефть в 2001 г.<sup>12</sup>:

Таблица 6.1.

	1999	2000	2001	2002
Сумма поступлений акциза на нефть, платежей за пользование недрами, отчисления на ВМСБ, в % ВВП	1,2%	1,6%	1,6%	
НДПИ, в % ВВП				2,5%

Серьезное увеличение поступлений подоходного налога после установления плоской ставки и отмены значительной части льгот по нему свидетельствует о правильности выбранного направления реформирования налога.

Сформировавшаяся к 2000 г. система налогообложения с высоким уровнем уклонения, большим количеством льгот и ставок для различных категорий налогоплательщиков, низким уровнем усилий внебюджетных фондов по администрированию приводила к регрессивности социальных платежей и к отсутствию прогрессивности подоходного налога. Возможность повышения поступлений, таким образом, появлялась только при обеспечении стимулов к уплате социальных платежей и подоходного налога относительно высокодоходными налогоплательщиками, ранее использовавшими различные схемы ухода от налогов на доходы.

Исследование С. Синельникова-Мурылева, С. Баткибекова, П. Кадочникова, Д. Некипелова «Оценка результатов реформы подоходного налога» (М. ИЭПП, 2002) продемонстрировало, что переход от прогрессивной к плоской ставке подоходного налога, а также снижение и переход к регрессивной совокупной ставке отчислений на обязательное государственное пенсионное, медицинское и социальное страхование не только не привели к сокращению поступлений в бюджетную систему, но и оказали позитивное воздействие на перераспределительный характер этих платежей.

В основе исследования лежат выводы из теоретической модели Аллингема и Сандмо<sup>13</sup> о том, что уклонение от налогообложения доходов физических лиц при условии выполнения ряда

<sup>12</sup> См. гл. 5 настоящей книги.

<sup>13</sup> См.: Allingham M.G., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. 1972. #1. P. 323–328.

предпосылок растет с увеличением предельной налоговой ставки. Реакция налоговых поступлений на изменение предельной налоговой ставки зависит от эластичности скрываемого дохода по предельной ставке. В том случае, если эластичность скрываемого дохода по предельной налоговой ставке достаточно велика (по модулю), увеличение поступлений при снижении уклонения может превысить сокращение поступлений из-за снижения ставки и, соответственно, снижение предельной ставки налогообложения доходов может привести к росту налоговых поступлений.

Оценки уравнения зависимости изменения налоговых поступлений от показателей, характеризующих изменения средней ставки подоходного налога и единого социального налога, а также изменения уровня доходов населения (подробнее см. названную работу), свидетельствуют о том, что примерно половина общего роста поступлений подоходного налога приходится на снижение уклонения, произошедшее за счет уменьшения средней по регионам предельной ставки подоходного налога (составлявшей около 53% в 2001 г. и около 38% в 2002 г.). Изменение средней предельной ставки подоходного налога обеспечило рост поступлений подоходного налога в 2001 г. по сравнению с 2000 г. на 0,19% ВВП и в 2002 г. по сравнению с 2000 г. на 0,31% ВВП. Изменение средней предельной ставки ЕСН обеспечило рост поступлений ЕСН в 2001 г. по сравнению с 2000 г. на 0,03% ВВП и в 2002 г. по сравнению с 2000 г. на 0,45% ВВП<sup>14</sup>.

Результаты расчетов индексов прогрессивности социальных отчислений и подоходного налога свидетельствуют о том, что введение регрессивной шкалы социального налога и пропорциональной шкалы подоходного налога привело к снижению регрессивности социальных платежей в 2001 году и росту прогрессивности подоходного налога. Такой результат может быть, в частности, обусловлен ростом социальных платежей и подоходного налога, уплаченных с доходов относительно более богатых налогоплательщиков вследствие снижения уклонения от налогообложения.

Необходимо отметить, что комплекс проблем, характеризовавших предреформенное состояние налоговой системы, не является характерным сугубо для России. В равной степени запутанность налоговой системы, сложность администрирования налогов, наличие неоправданных льгот и другие проблемы, которые делали невозможным существенное улучшение бюджетной ситуации без проведения коренной налоговой реформы, характеризуют налоговые системы стран СНГ.

Динамика налоговых поступлений в России после вступления в силу основных изменений в рамках налоговой реформы в 2001 г., как уже отмечалось, свидетельствует об их положительном воздействии на налоговые поступления. Следует отметить, что сравнение этой динамики с налоговой динамикой некоторых стран СНГ, схожих по величине экономики, а также по зависимости от мировых цен на энергоносители, демонстрирует ключевой характер влияния налоговой реформы на уровень налоговых поступлений.

Таблица 6.2.

**Налоговые доходы консолидированных бюджетов (в долях ВВП) в некоторых странах СНГ и России\***

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Россия	26,3%	22,3%	24,3%	28,2%	28,2%	30,9%
Украина**	30,1%	28,2%	25,2%	28,9%	26,8%	Н/Д
Казахстан	15,8%	16,8%	18,4%	21,5%	20,7%	Н/Д
Азербайджан	14,3%	12,0%	12,0%	11,7%	13,0%	Н/Д

<sup>14</sup> Следует отметить, что поступления единого социального налога вследствие набора факторов, среди которых основным является сокращение эффективной ставки, снизились в 2001 году по сравнению с 2000 в абсолютном выражении. В то же время это снижение было частично компенсировано ростом налогооблагаемой базы в связи с сокращением уклонения от налогообложения. Здесь приведена оценка именно этого влияния на изменение обязательств по ЕСН. Более подробное описание методики расчета и результатов приведено в работе С. Синельникова-Мурылева, С. Баткибекова, П. Кадочникова, Д. Некипелова «Оценка результатов реформы подоходного налога» (М.: ИЭПП, 2002).

\* Без учета внебюджетных фондов.

\*\* Данные о доле совокупных доходов бюджета в ВВП.

Источник: Минфин РФ, Госкомстат РФ.

Так, в Казахстане, где в 1997–1998 гг. была проведена налоговая реформа и принят Налоговый кодекс, отмечается постепенный, но существенный рост налоговых поступлений, тогда как на Украине<sup>15</sup> и в Азербайджане (до 2001 г.) отсутствие комплексных преобразований в налоговой политике, даже с учетом роста цен на нефть, обусловило невозможность увеличения налоговых источников формирования бюджетной системы. Определенный оптимизм относительно развития налоговой системы в Азербайджане связан со вступлением в силу в 2001 г. Налогового кодекса. В частности, в 2001 г. поступления НДС превзошли прогнозы правительства, что было обусловлено использованием счетов-фактур и устранением части льгот. В то же время наличие специальных льгот для ряда компаний, находящихся в государственной собственности, свидетельствует о непоследовательности и некомплексности реформ.

#### **6.4. Общие тенденции совершенствования налоговых систем в мире**

Налоговые реформы, осуществленные в очень многих странах за последние два десятилетия, привели к довольно значительным изменениям в налоговых системах. Ситуации, в условиях которых проводились реформы, весьма различались. Так, реформа 1986 г. в США – одна из наиболее существенных по произведенным изменениям – проводилась в условиях экономического роста<sup>16</sup>, тогда как реформа 1991 г. в Швеции – в условиях начала рецессии. Реформы в странах постсоветского пространства проводились в периоды системной трансформации и были задуманы с целью их адаптации к новым экономическим реалиям. Можно выделить ряд факторов, оказывающих влияние на ситуацию, в которой проводились налоговые реформы в большинстве экономически развитых стран мира.

Первый фактор связан с развитием интеграционных процессов, приведших к свободному перетоку капиталов из одной страны в другую. В этих условиях для сохранения уровня доходов бюджетных систем потребовалось перемещение налогового бремени на менее мобильные базы обложения, такие как потребление и труд, порождая в связи с этим весь комплекс проблем, связанный со стимулированием уклонения, занижением доходов, с налоговым арбитражем, который использовался в большей степени состоятельными налогоплательщиками и приводил к существенному сокращению перераспределительных свойств налоговых систем<sup>17</sup>.

Второй фактор связан с демографическими тенденциями в большинстве промышленно развитых стран, система государственного социального и пенсионного обеспечения в которых построена по перераспределительному принципу. В таких странах необходимость поддерживать баланс между источниками финансирования и

---

<sup>15</sup> Следует отметить, что на Украине до последнего времени очень медленно развивался процесс дерегулирования и приватизации предприятий. Процедура банкротства и ликвидации убыточных предприятий практически отсутствует. Кроме того, большую проблему представляет организация управления крупными предприятиями, находящимися в государственной собственности. Все это порождает мягкие бюджетные ограничения и препятствует сбору налогов.

<sup>16</sup> См.: *Feldstein M.S.* The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act // *Journal of Political Economy*. 1995. #103(3). P. 551–572.

<sup>17</sup> *Leibfritz W., Thornton J., Bibbee A.* Taxation and economic performance. OECD Economics Department Working Papers, 1997. #176.



государственными обязательствами приводила к повышению ставок соответствующих обязательных платежей<sup>18</sup>.

Третий фактор стал фактически следствием двух предыдущих и выражается в том, что регрессивный характер обязательных социальных платежей и налогов на потребление требует большей прогрессии от ставок налогов на доходы физических лиц. В этих условиях перераспределительные функции выполнялись за счет серьезных негативных искажений, которые вносились прогрессивными шкалами, влияя на решения, касающиеся предложения труда и уклонения от налогов<sup>19</sup>.

Четвертый важный фактор связан с крайней степенью сложности налогового законодательства. Так, за годы существования подоходного налога большое количество изменений (например, пониженные ставки, различные вычеты, специальные режимы налогообложения), вносившихся под воздействием различных как рациональных, так и, зачастую, сугубо конъюнктурных факторов, значительно усложнили налоги в большинстве стран. Всякого рода категориальные преференции, действующие в зависимости от рода деятельности, вида дохода, вида инвестиций или иных расходов, оказали негативный эффект на экономическую нейтральность налоговых систем и подоходного налога в частности<sup>20</sup>.

Еще один фактор, необходимость политического согласия, проиллюстрируем на примере. Так, в Швеции только после создания широкого общественного консенсуса стало возможным реформирование подоходного налога, включавшего излишне большое число специальных режимов и льгот для различных видов доходов<sup>21</sup>.

Таким образом, цели, которые ставились перед налоговыми реформами, частично вытекали из существовавших проблем. Реформы должны были привести к:

- общему снижению налогового бремени на экономику;
- упрощению налоговых систем;
- повышению вертикальной справедливости или, как минимум, сохранению существующего относительного распределения доходов между доходными группами;
- повышению нейтральности по отношению к экономическим решениям и, как следствие, к большей экономической эффективности.

Важным ограничением, накладывавшимся на реформы, стало требование, касающееся относительной бюджетной нейтральности налоговых поступлений по отношению к изменениям в налоговой системе<sup>22</sup>. Предполагалось, что при перераспределении налогового бремени между домохозяйствами и предприятиями, с одной стороны, и внутри сектора домохозяйств – с другой, не произойдет существенного снижения налоговых поступлений. При этом речь идет о стабилизации общего уровня налоговых доходов, т.е. компенсации одних поступлений – другими.

Намеченных целей предполагалось достичь за счет комплексности налоговой реформы, затрагивающей большую часть обязательных платежей. Например, снижение предельных ставок могло привести не только к уменьшению поступлений налогов, но и к

---

<sup>18</sup> *Jourard I.* Tax Systems in European Union Countries. OECD Economics Department Working Papers, 2001. #301.

<sup>19</sup> *Van den Noord P., Heady C.* Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys. Economics Department Working Papers, No. 303. OECD, 2001.

<sup>20</sup> *Le Cacheux J.* Les reformes fiscales dans les pays de l'OCDE: une decennie d'experience. Budget et fiscalite: quelles reformes? // Revue francaise de finances publiques. Novembre 1997.

<sup>21</sup> *Agell J., Englund P., Sodersten J.* Tax Reform of The Century – The Swedish Experiment // National Tax Journal. December 1996. Vol. 49. #4. P. 643–664.

<sup>22</sup> *Hagemann R.P., Jones B.R., Montador B.R.* Tax Reform in OECD Countries: Economic Rationale and Consequences. OECD Economics Department Working Papers, 1987. #40.

одновременному снижению уклонения, что вызвало бы, в свою очередь, рост налоговых поступлений.

С 1965 г. и до конца 90-х гг. прошлого столетия в большинстве развитых стран наблюдалась устойчивая тенденция к росту доли налоговых доходов бюджета в ВВП. В последние годы макроэкономические данные позволяют предположить, что эта тенденция изменилась<sup>23</sup>.

Причины изменения налогового бремени в развитых странах были различными. По сравнению со средним показателем по ОЭСР Греция, Португалия и Швейцария демонстрируют более высокие темпы роста налогового бремени в ВВП. Поскольку величина налогового бремени в этих странах ниже, чем в среднем по развитым странам, такое изменение может быть вызвано стремлением этих стран к общеевропейской интеграции. Кроме того, причиной повышения налоговых поступлений в Швейцарии послужило увеличение государственных расходов на систему здравоохранения, а повышение налогов в Греции и Португалии было обусловлено требованиями Европейского Союза по сокращению дефицита бюджета в этих странах<sup>24</sup>. В Исландии, Южной Корее, Польше и Испании рост налогового бремени в рассматриваемом периоде согласуется с его ростом в среднем по странам ОЭСР, хотя в Польше, как и в других странах с переходными экономиками, величина налогового бремени снижалась в течение последних нескольких лет. В Чехии, Японии, Мексике и Новой Зеландии налоговое бремя на протяжении нескольких последних лет также снизилось. В Мексике уровень налогообложения резко менялся для компенсации колебаний неналоговых поступлений бюджета, связанных с конъюнктурой мировых цен на нефтепродукты. Намечающийся тренд к снижению налогового бремени в Мексике связан с намерением властей сократить ставки НДС и импортные тарифы. Сокращение налогового бремени в Японии с 1994 г. осуществлялось несколькими этапами как реакция на циклические изменения макроэкономической конъюнктуры. В Новой Зеландии, напротив, налоговое бремя снижалось в рамках целенаправленной политики. Это, в частности, обусловлено желанием новозеландского правительства снизить участие государства в экономике.

Рассматривая структуру налогового бремени в странах ОЭСР, можно заметить, что наибольшая часть поступлений (около 80%) в последнее время приходится на поступления трех категорий налогов: налогов на доходы, налогов на товары и услуги и социальных отчислений<sup>25</sup>. Однако существует достаточно большая межстрановая дифференциация распределения налогового бремени. Например, в Австралии и Новой Зеландии нет социальных отчислений с доходов. В целом оказывается, что в странах Европейского Союза налогообложение сконцентрировано на косвенных налогах и социальных отчислениях, в то время как доля налогов на доходы оказывается ниже, чем в среднем по странам ОЭСР. Напротив, в США доля налогов на доходы превышает среднее значение по странам ОЭСР; в то же время социальные отчисления в Соединенных Штатах ниже среднего уровня. В Японии уровень налогового бремени на товары и услуги практически совпадает с уровнем США, в то же время низкое налогообложение доходов компенсируется высоким уровнем социальных отчислений. При анализе межстрановых изменений структуры налоговой системы можно заметить, что величина ВВП коррелирует с ростом социальных отчислений.

---

<sup>23</sup>См., например: Tax and the Economy. A Comparative Assessment of OECD Countries. OECD Tax Policy Studies, OECD, № 6.

<sup>24</sup> *Joumard I.* Tax Systems in European Union Countries. Economics Department Working Paper, No. 301. OECD, 2001.

<sup>25</sup> Там же.

Рассматривая налоги на предприятия и инвестиционную активность, следует отметить различие в практиках налогообложения корпоративных доходов. Ни в одной из стран ОЭСР дивиденды не рассматриваются как необлагаемые вычеты из доналоговой прибыли фирм. В то же время в разных странах применяются те или иные меры по снижению двойного налогообложения дивидендов. В некоторых странах это сделано посредством интеграции налогообложения прибыли и подоходного налогообложения, которая обеспечивает кредитование уплачиваемого предприятиями налога на прибыль в сумме обязательств держателей акций по подоходному налогу<sup>26</sup>. Эта система налогообложения дивидендов (система вмененного кредита) получила распространение в Австралии, Финляндии, Франции, Мексике, Новой Зеландии и Норвегии. Кроме того, в некоторых странах применяется система частичного вмененного кредита, – когда таким образом может кредитоваться фиксированная часть обязательств по налогу на прибыль. В частности, такая система применяется в Канаде, Дании, Ирландии, Италии, Корее и других странах. С другой стороны, в рамках «классической» системы налогообложения доходов многие страны ввели пониженную пропорциональную ставку налогообложения дивидендов (например, Австрия, Венгрия, Чехия). В то же время в Германии часть дивидендов, а в Греции вся сумма дивидендов исключаются из базы подоходного налога, что понижает уровень эффективной ставки. Следует отметить, что в условиях постоянно растущих международных потоков капитала меры, связанные с сокращением двойного налогообложения дивидендов в рамках одной страны, вряд ли повлияют на структуру спроса и предложения на рынке акций. Более того, применение различных схем вмененного кредита может оказаться дискриминирующим по отношению к иностранным инвесторам. В соответствии с этим многие страны придерживаются классической схемы с двойным налогообложением дивидендов<sup>27</sup>.

Другим важным направлением реформ налогообложения прибыли предприятий является тенденция к расширению базы налогообложения налога на прибыль с унификацией ставок. Во многих странах в налоговом законодательстве в течение многих лет давались преференции определенным видам экономической деятельности, что мотивировалось необходимостью поддержки отдельных отраслей экономики. Использование специальных налоговых ставок и специальных налоговых режимов оказывается необходимым, например, при налогообложении предприятий, эксплуатирующих природные ресурсы, когда цель государства состоит в изъятии природной ренты (как это делается в Исландии и Норвегии). Однако в ряде стран рассматривается вопрос о замене специального налогового режима распределением прав на добычу ресурсов на конкурсной основе (например, путем устройства аукционов). В то же время установление пониженных ставок налогообложения для некоторых отраслей искажает рыночную конкуренцию внутри страны и на международном рынке (примером чему является льготное налогообложение судоходной отрасли в Норвегии и Греции). В рамках Европейского Союза страны должны отказываться от преференций в налогообложении отдельных предприятий и отраслей<sup>28</sup> (Van den Noord, Heady, 2001).

Большое внимание в последние годы привлекает налогообложение доходов населения (включая социальные отчисления). Во многих развитых странах с развитыми системами государственного социального обеспечения наблюдается чрезвычайно высокое налогообложение заработной платы. Это приводит к тому, что разница между доналоговой

---

<sup>26</sup> Van den Noord P., Heady C. Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys. Economics Department Working Papers, No. 303. OECD, 2001.

<sup>27</sup> Carey D., Tchilingirian H. Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption. Economics Department Working Papers, No. 258. OECD, 2000.

<sup>28</sup> См.: Van den Noord P., Heady C. Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys. Economics Department Working Papers, No. 303. OECD, 2001.

и посленалоговой заработной платой оказывается очень большой. В частности, такая ситуация наблюдается в странах Восточной Европы: Чехии и Польше, что, по-видимому, обусловлено унаследованной от социалистической системы социально-ориентированной ролью налогов на доходы населения. Пристальное внимание к избыточному налогообложению труда привело к тому, что в ряде стран Европейского Союза, таких как Бельгия, Франция, Нидерланды, Испания и Великобритания, были снижены ставки социальных отчислений для работников с низким уровнем оплаты труда. В некоторых странах, кроме того, была введена система компенсаций работникам, у которых семейный доход оказывается ниже определенного уровня (например, в Финляндии, Греции, Великобритании, США, Канаде, Франции). Эти меры рассматриваются в рамках политики стимулирования предложения труда и привлечения на работу низкоквалифицированной рабочей силы<sup>29</sup>.

Прогрессивное подоходное налогообложение предназначено для повышения уровня вертикальной справедливости налоговой системы, но фактически оно создает стимулы к минимизации налогов и может вызывать большие потери общества. В соответствии с этим во многих странах были предприняты шаги по понижению предельных ставок налогообложения доходов для высокодоходных налогоплательщиков. Более того, поскольку в некоторых странах (например, в скандинавских странах) вариация доналоговых доходов оказывается относительно малой, использование там подоходного налога в качестве инструмента дополнительного выравнивания доходов малоэффективно, что обуславливает упрощение прогрессивных шкал налогообложения доходов. В то же время в некоторых странах, таких как Мексика и Южная Корея, прогрессивность налоговой системы оказывается явно недостаточной. В условиях большого теневого сектора экономики распределительная роль налоговой системы оказывается достаточно низкой, и даже социально-ориентированная система медицинского обслуживания не приводит к видимому улучшению ситуации. В соответствии с этим в Мексике принимается ряд шагов по улучшению налогового администрирования. В Корее же низкие распределительные свойства налоговой системы обусловлены существованием сложной системы вычетов, налоговых кредитов и льгот, упрощающей налоговое планирование и снижающей фактическую прогрессивность налоговой системы. Это обуславливает направление налоговых реформ в Южной Корее, которые направлены на упрощение подоходного налогообложения.

Рассматривая вопросы косвенного налогообложения, следует отметить, что во всех странах ОЭСР, за исключением США, налог на добавленную стоимость является основным косвенным налогом. При этом в разных странах, кроме Новой Зеландии, используются сложные системы ставок и вычетов при уплате НДС. Во многих странах распространена практика освобождения от уплаты НДС тех компаний, оборот которых не превосходит определенного уровня. Это мотивируется необходимостью упростить уплату налогов небольшими фирмами и упростить сбор налога на добавленную стоимость. Однако, как показывает опыт реформ НДС в некоторых странах ОЭСР, рост порога регистрации плательщиков НДС вызывает больший рост поступлений, нежели рост издержек по сбору и уплате налога на добавленную стоимость<sup>30</sup>.

С развитием электронной коммерции происходит постоянное повышение объемов международной торговли. При этом особенно важна согласованность действий разных

---

<sup>29</sup> См.: *Phelps, E.S.* The Importance of Inclusion and the Power of Job subsidies to Increase It. *OECD Economic Studies*, No. 31, 2001/II; *Hotz J.V., Scholtz, J.K.* Not perfect? But still pretty good: the EITC and other policies to support the US low-wage labour market. *Economic Studies* No. 31, 2000/II.

<sup>30</sup> См.: *Van den Noord P., Heady C.* Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys. *Economics Department Working Papers*, No. 303. OECD, 2001.

стран в области взимания НДС и акцизов с электронных продаж. В развитых странах появилось мнение о том, что к электронной коммерции должны применяться те же правила налогообложения, что и в отношении всей остальной предпринимательской деятельности

\*\*\*

Таким образом, можно отметить, что основные принципы, заложенные в основу налоговой реформы в России, совпадали с международными тенденциями в данной области. Задаче упрощения налоговой системы соответствовали решения о сокращении количества налогов, их объединении в единый налог, переходе к уплате подоходного налога преимущественно у источника. Решению проблемы отсутствия равенства налоговой нагрузки на различные факторы производства способствовала гармонизация совокупных предельных ставок. Ликвидация значительного количества льгот отвечала как цели упрощения налоговой системы и повышения ее горизонтальной справедливости и нейтральности, так и цели сохранения уровня налоговых поступлений при существенном снижении ставок. Наконец, собственно снижение предельных ставок налогов, в частности подоходного налога, налога на прибыль, единого социального налога, приводило к существенному снижению налогового бремени на добросовестных налогоплательщиков.

Несомненно, ряд принятых положений не всегда соответствовал заявленным принципам и в некоторых ситуациях открыл возможности для налогового арбитража. Более подробно об этом будет говориться ниже. Однако предмет дальнейшего совершенствования налоговой системы в краткосрочной перспективе лежит уже в области технологического решения отдельных, хотя и достаточно важных проблем. В средне- и долгосрочной перспективе условием успешного функционирования налоговой системы является обеспечение ее адекватности новым реалиям экономической ситуации в стране, к которым можно отнести такие долгосрочные тенденции развития, как интеграцию российской экономики в мировое пространство, развитие электронной коммерции, повышение требований к техническому оснащению налоговых органов.

## **6.5. Перспективы дальнейшего совершенствования налогового законодательства<sup>31</sup>**

Несмотря на то, что налоговая реформа, реализуемая с начала 2000 г., явилась крайне важным шагом на пути совершенствования налоговой системы, ряд направлений требует внесения дополнительных корректировок, как вследствие возникновения непредвиденных проблем в ходе функционирования новых положений налоговой системы, так и из-за допущенных под воздействием тех или иных лоббистских групп компромиссов и уступок при принятии соответствующего законодательства. Помимо этого некоторые изменения изначально предполагалось осуществлять на более поздних этапах налоговой реформы, с учетом влияния ранее принятых решений на бюджетную ситуацию и экономику в целом. В связи с этим можно выделить следующие важные направления дальнейшего совершенствования налоговой системы.

### **Налоговое администрирование**

Ряд существенных изменений в администрирование налогов не был внесен ни на одном из этапов налоговой реформы. Фактически оказались нерешенными некоторые крайне важные проблемы, препятствующие нормальному функционированию налоговой

---

<sup>31</sup> При подготовке настоящего параграфа использованы материалы, предоставленные Шкробелой Е.В., Золотаревой А.Б., Труниным И.В., Серовой Е.В.

системы и нарушающие баланс прав налоговых органов и налогоплательщиков. К наиболее острым проблемам, в частности, относятся:

- трансфертное ценообразование, широко используемое вертикально интегрированными компаниями для проведения операций с аффилированными организациями с целью занижения налоговых обязательств;
- определение момента исполнения налоговых обязательств, имеющее значение для исключения потерь налоговых поступлений, связанных с недобросовестным исполнением банками своих функций по своевременному перечислению средств, предназначенных для уплаты налогов, с одной стороны, и недопущения перекладывания ответственности на добросовестного налогоплательщика за действия обслуживающего его банка, с другой;
- узость определения понятия российского налогового резидента, позволяющая на легальной основе выводить из-под налогообложения в России часть доходов физических и юридических лиц, экономическая деятельность которых фактически осуществляется в России. Эта проблема будет обостряться в дальнейшем с расширением интеграции России в мировую экономику;
- соблюдение баланса прав налоговых органов и налогоплательщиков в рамках проведения процедур налогового контроля и применения ответственности за налоговые правонарушения. Например, упрощение порядка взыскания с налогоплательщиков сумм налоговых санкций и другие.

### **Подходный налог**

Наличие положительной связи между динамикой налогооблагаемой базы и предельной ставкой налога дает возможность надеяться на продолжение тенденции легализации доходов, начавшейся в 2001 г. (это согласуется с предварительными результатами аналогичных оценок для 2002 г.). Важнейшим условием продолжения процесса легализации доходов является сохранение в течение продолжительного периода времени плоской ставки подходного налога. Кроме того, можно выделить следующие направления совершенствования подходного налога:

- повышение эффективности администрирования налога за счет сокращения возможностей уклонения от налога и ужесточения наказания за уклонение, в частности, путем создания правовых инструментов для оценки налоговыми органами базы налогообложения физических лиц на основе так называемых «внешних признаков» богатства<sup>32</sup>;
- увеличение размеров социальных налоговых вычетов, с целью повышения привлекательности вложений в человеческий капитал и стимулирования вложений в системы добровольного медицинского страхования;
- совершенствование налогообложения доходов от пенсионных и страховых выплат, прежде всего гармонизация налогообложения государственных и частных

---

<sup>32</sup> Следует отметить, что определение налоговой базы по внешним признакам применяется во многих странах, причем в некоторых из них, например, в Великобритании и США, налоговые органы имеют достаточно широкие полномочия в отношении определения действительных доходов налогоплательщиков и доначисления налогов по аналогии. Предоставление существенных полномочий налоговым органам в отношении указанных предложений в России не представляется нам приемлемым, так как существенно смещает баланс прав налогоплательщиков и налоговых органов в пользу последних. Тем не менее, следует учитывать в перспективе необходимость рассмотрения данных вопросов с целью повышения справедливости подходного налогообложения. В этом отношении нам представляется продуктивным основываться на опыте Франции в данной сфере, где применяются формализованные методы оценки налоговой базы налогоплательщиков при наличии веских оснований сомневаться в соответствии доходов и расходов налогоплательщиков.

пенсионных и страховых схем (предоставление вычетов по взносам в частные специализированные организации), что в перспективе позволит расширить частный рынок пенсионных и страховых услуг<sup>33</sup>.

### **Единый социальный налог**

В отношении единого социального налога главными направлениями совершенствования являются:

- снижение эффективной ставки налога путем сокращения ставок для высоких доходов и отмены доступа к регрессивной шкале налога с учетом контекста пенсионной реформы, а также реформ обязательного медицинского и социального страхования для обеспечения сбалансированности доходов и расходов соответствующих систем;
- выравнивание возраста получения прав на минимальную трудовую и социальную пенсии, а также сокращение прав на получение досрочных пенсий; установление вычетов по налогу на сумму взносов в системы добровольного страхования в рамках реформы в области медицинского и социального страхования.

### **Налог на прибыль организаций**

Несмотря на значительные сдвиги в направлении нейтральности, эффективности и справедливости налога на прибыль, достигнутые в главе 25 Налогового кодекса по сравнению с действовавшим ранее порядком налогообложения, сохранился 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.

Можно выдвинуть на обсуждение следующие меры, часть из которых направлена на сокращение уклонений от налогообложения, а часть – на снижение издержек инвестирования:

- уточнение ограничений, применяемых при передаче средств между материнской и дочерней компаниями без уплаты налогов. Имеются в виду случаи, когда эти средства представляют передачу капитала и одновременно происходит соответствующая корректировка числа акций материнской компании у дочерней компании;
- ограничение права выбора учетной политики для целей налогообложения, имея в виду невозможность ее частого изменения; следует уточнить порядок расчета максимального дохода, при котором разрешается выбор учетной политики;
- сокращение или отмена льгот финансовому лизингу;
- установление одинакового порядка включения в расходы для всех НИОКР, как результативных, так и безрезультатных;
- распространение правила недостаточной капитализации на всю задолженность, а не только задолженность иностранным лицам;
- уточнение ограничений на порядок формирования резервов по сомнительным долгам и по включению в состав расходов безнадежной задолженности; для уменьшения в таких случаях налоговой базы налогоплательщик должен доказать, что прилагает необходимые усилия по взысканию долга;
- ограничение права формирования резервов под обесценение ценных бумаг для профессиональных участников рынка ценных бумаг, а также формирования резервов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

---

<sup>33</sup> Очевидно, что абсолютно аналогичным налогообложение государственных и частных пенсионных страховых схем не может быть ввиду того, что введение налогообложения пенсий и выплат из государственных внебюджетных фондов или включение в базу подоходного налога отчислений в рамках ЕСН, по-видимому, политически невозможно.

## **Налог на добавленную стоимость**

В перспективе представляется целесообразным принятие следующих мер по совершенствованию системы взимания налога на добавленную стоимость:

- сокращение перечня товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от налогообложения НДС, до перечня «стандартных» освобождений от налогообложения, применяемых в мировой практике, куда входят медицинские и финансовые услуги, услуги в области культуры и искусства, благотворительная деятельность, операции с недвижимостью;
- отмена льготной 10%-ной налоговой ставки;
- снижение базовой налоговой ставки на 1–2 п.п. за счет дополнительных ресурсов, полученных от отмены льгот и пониженной ставки;
- либерализация предоставления права на вычет уплаченного налога при осуществлении строительно-монтажных работ для собственного потребления – переход к предоставлению права на вычет сумм уплаченного НДС в общем порядке<sup>34</sup>;
- совершенствование информационного обеспечения системы взимания налога на добавленную стоимость – создание базы данных налогоплательщиков НДС, внедрение системы электронных счетов-фактур;
- либерализация порядка возмещения налога на добавленную стоимость при налогообложении по нулевой ставке при экспорте товаров – главным основанием для возмещения налога должно являться подтверждение пересечения товарами таможенной границы Российской Федерации (без подтверждения поступления валютной выручки на расчетный счет налогоплательщика);
- в перспективе – переход на обязательное применение метода начислений при взимании НДС, подразумевающего возникновение налогового обязательства (права на вычет налога) в наиболее ранний из трех моментов – отгрузка (получение) товара, получение (выставление) счета-фактуры, оплата товара.

## **Налогообложение малого бизнеса**

Ключевыми направлениями совершенствования налогообложения малого бизнеса должны стать:

- снижение порогового значения оборота субъектов малого бизнеса, при котором разрешается использование системы упрощенного налогообложения, до величины, при которой предусмотрена возможность выхода из режима плательщика налога на добавленную стоимость или разработка иных дополнительных мер, препятствующих уклонению от налогообложения с использованием малых предприятий, применяющих упрощенный режим (в частности, учета доходов аффилированных лиц, вступающих в сделки с применяющим упрощенный режим лицом, при установлении права на применение упрощенного режима);
- совершенствование процедур определения налоговых обязательств при переходе малыми предприятиями на общераспространенную систему уплаты налога, в частности, отказ от перерасчета налоговой амортизации за период применения упрощенного режима;
- либерализация режима перенесения убытков на будущее и устранение ограничений по переносу на будущее уплаченного минимального налога;

---

<sup>34</sup> В настоящее время право на вычет уплаченного НДС при осуществлении строительно-монтажных работ для собственного потребления предоставляется в момент постановки соответствующего объекта капитального строительства на учет.



- распространение обязанности декларирования доходов на аффилированные лица, которые осуществляют те же виды деятельности или вступают в сделки с применяющим упрощенный режим налогообложения субъектом малого предпринимательства, и учет этих доходов при установлении соответствия критерию лица, имеющего право на применение упрощенной системы.

#### **Единый сельскохозяйственный налог**

Необходимость введения единого сельскохозяйственного налога аргументировалось упрощением налогообложения производителей сельскохозяйственных товаров. Однако потребность в упрощении не является специфическим отраслевым требованием. Сложность налоговой отчетности обычно является основанием для введения упрощенных схем для малых предприятий, каковыми основная часть сельскохозяйственных предприятий не является.

Действующий порядок ухудшает конкурентные условия для наиболее эффективных производителей, исключая из предприятий, на которые распространяется действие данного закона, сельхозпредприятия интенсивного типа – птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы и т.п. Это значит, что универсальные сельхозпредприятия, производящие, например, птицу или свинину, должны платить налоги в несколько раз более низкие, чем предприятия интенсивного типа, которые оказываются в сложном конкурентном положении.

В этой связи требуется осуществить следующие ключевые преобразования:

- необходимо ограничить применение налога лишь малыми сельскохозяйственными предприятиями, имеющими в штате не более 60 человек и обрабатывающими не более 100 гектаров сельхозугодий;
- для малых сельскохозяйственных предприятий, переходящих на режим сельхозналога, следует ввести налоговый период, равный году (необходимо учитывать, что годовой налоговый период нужен всем сельскохозяйственным предприятиям, а не только тем, которые используют единый налог).

#### **Налогообложение имущества**

Основным направлением совершенствования налогообложения имущества является замена действующих имущественных налогов налогом на недвижимость. В то же время ограничения, связанные с недостатками механизмов взаимодействия между различными ведомствами на субфедеральном уровне по поводу обмена необходимой информацией, отсутствием реестра недвижимого имущества и рядом других проблем, обуславливают необходимость дальнейшей работы по подготовке внедрения налога на недвижимость, в частности продолжения экспериментов по его введению в отдельных территориальных образованиях. В этой связи в краткосрочной перспективе представляется важным сосредоточиться на совершенствовании действующих налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

В отношении налогообложения имущества главными направлениями совершенствования являются:

- сохранение налога на имущество организаций в составе региональных налогов;
- определение налоговой базы как стоимости объектов недвижимости и основных производственных фондов;
- передача территориям полномочий по предоставлению дополнительных налоговых льгот с одновременным значительным сокращением льгот по этому налогу, устанавливаемых федеральным законодательством.

- установление налоговой базы по земельному налогу как кадастровой стоимости земельного участка; при этом порядок определения кадастровой стоимости должен устанавливаться Правительством Российской Федерации;
- отказ от централизации части земельного налога в федеральный бюджет.
- усиление фискальной роли налога на имущество физических лиц, в частности, за счет установления более высоких ставок по престижной и дорогой недвижимости, применения (при определенных условиях) для расчета налога рыночной стоимости объектов, а также учета в целях налогообложения стоимости недостроенных объектов недвижимости. Вместе с тем, к усилению фискального значения этого налога с учетом необходимости обеспечения его прогрессивности следует подходить осторожно, с тем, чтобы не пострадали граждане, имеющие невысокие доходы.

### **Прочие налоги**

В отношении прочих налогов можно предложить следующие направления изменений:

- государственная пошлина не должна претерпеть серьезных изменений, однако она должна вобрать в себя некоторые отменяемые сборы и платежи. В частности, предлагается ввести государственную пошлину за государственную регистрацию коммерческих и некоммерческих организаций, за изменения, вносимые в учредительные документы, а также за имеющие юридическое значение услуги, оказываемые государственными органами (например, Минюстом за регистрацию прав на недвижимость и Госавтоинспекцией, включая выдачу государственных номерных знаков и технических паспортов, выдачу патента на изобретение, полезную модель, промышленный образец). Целесообразно ввести государственную пошлину за регистрацию переводных и простых векселей, а также – в связи с отменой налога на операции с ценными бумагами – за регистрацию проспекта эмиссии ценных бумаг.
- налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения, следует превратить в федеральный налог. Как и сегодня, этим налогом должны облагаться только передачи имущества, входящего в закрытые, но при этом достаточно широкие перечни, а налоговые ставки должны дифференцироваться в зависимости от степени родства с умершим или дарителем. Следует также предусмотреть достаточно высокий уровень необлагаемого минимума стоимости имущества.
- необходимо повысить роль налога на добычу полезных ископаемых в части, касающейся добычи углеводородного сырья, в сочетании со стабилизацией отношений собственности в сфере использования природных ресурсов;
- в долгосрочной перспективе необходимо сохранить действующие в настоящее время основные элементы системы акцизного налогообложения табачных изделий: смешанную ставку, контроль взимания с помощью акцизных марок; полное зачисление сумм акциза в федеральный бюджет. При этом следует обеспечить более строгое регулирование розничного рынка табачных изделий с целью его приближения к нормам европейских стран. В частности, необходимо установление более строгих ограничений на качественные характеристики табачных изделий, а также более жесткая регламентация мест и условий их розничной реализации. В этих условиях появляются новые возможности для эффективного налогового администрирования акцизов на табачные изделия. При этом индексация специфической составляющей ставок акцизов на табачные изделия должна производиться постепенно с превышением прогнозируемого уровня инфляции не более чем в 1,5–2 раза.



## Приложение. Налоговые системы Франции и Италии

### Налоговая система Франции

	НДС	Налог на доходы от капитала	Налог на доходы от недвижимости	Налог на прибыль акционерных компаний	Налог на заработную плату	Налог на наследование и дарение	Налог на прирост капитала	Регистрационные и гербовые сборы	Местные налоги
Налогоплательщики	<p>Все налогоплательщики, совершающие торговые и производственные операции вне зависимости от юридического статуса и отношения к другим налогам. Мелкие предприятия могут облагаться НДС не по фактическому обороту, а по оценке оборота, согласованной с налоговыми органами, без предоставления счетов-фактур поставщиков. Предприятия подлежат обязательной регистрации в качестве плательщиков НДС через 15 дней после начала деятельности</p>	<p>Физические лица – владельцы доходов от капитала. Обложение налогом происходит у источника, если распределяющие прибыль органы или налогоплательщики находятся за пределами Франции</p>		<p>Акционерные компании, общества с ограниченной ответственностью, кооперативы и их объединения и др.</p>	<p>Государственные и частные предприятия и организации, производящие пенсионные выплаты</p>	<p>Физические лица: резиденты при всех видах перехода прав собственности; нерезиденты при переходе права собственности на имущество, находящееся на территории Франции</p>	<p>Частные лица и партнеры, не подпадающие под обложение налогом на прибыль</p>		<p>Промысловый налог,</p>
Объект налогообложения	<p>Все сделки производственного и торгового характера. Применяется только для продукции, произведенной и проданной во Франции, вкл. Корсику и Монако. Продажей во Франции признается продажа, когда по условиям договора передача товара фактически происходит в стране</p>	<p>Доходы от акций, участия, помещений капитала с целью получения дохода (облигации; кредитные обязательства; вклады; доходы по поручительствам, от средств на текущих счетах); доходы от иностранных ценных бумаг</p>	<p>Прибыли от недвижимости, получаемые при строительстве; прибыли от недвижимости, носящие спекулятивный характер; прибыли, получаемые при продаже земли под застройку</p>	<p>Чистая прибыль предприятия</p>	<p>Фонд заработной платы</p>	<p>Имущество, получаемое наследником или реципиентом</p>	<p>Недвижимость и некоторые виды личной собственности</p>		<p>Налог на оборудование (Парижский регион), дополнительное обложение высотных сооружений</p>

Ставки	<p>Нормальная ставка налога предусматривается для всех операций, для которых не предусмотрены другие ставки (18,6%)</p> <p>Сокращенная ставка применяется для обложения услуг в отелях туристического класса; для обложения блюд на предприятиях общественного питания; операций (по реализации населению) с базовыми продуктами питания; обложению некоторых товаров для сельскохозяйственного производства (5,5%)</p> <p>Промежуточная ставка применяется для операций с газом, электроэнергией, сжатым воздухом, горячей воды для отопления, энергоносителями и некоторыми другими товарами (7%).</p> <p>Повышенная ставка применяется для предметов роскоши, табачных изделий (33,3%)</p>		25%			Ставки налога установлены для трех классов наследников и реципиентов			дополнительный налог в пользу фонда социальных сельскохозяйственных расходов
База	<p>Стоимость операции (плата в деньгах или натуральном выражении, которую покупатель обязан уплатить поставщику товаров или услуг) за вычетом расходов, которые уже были обложены НДС, включая сумму НДС. В число вычетов из налоговой базы также входят стоимость сырьевых продуктов энергетики; инвестиции в основные средства</p> <p>Вычеты не распространяются на нефтепродукцию, если она не предназначена для перепродажи (даже после переработки).</p> <p>Основой для предоставления вычетов являются счета-фактуры от поставщиков продукции и услуг или таможенные документы</p>	Величина доходов за исключением предусмотренных вычетов	Сумма полученных прибылей	Налог исчисляется с величины прибыли, полученной предприятием по месту осуществления деятельности. Чистая прибыль предприятия рассчитывается как разница между стоимостью активов на момент закрытия годового баланса предприятия за вычетом новых вложений, произведенных акционерами из собственных средств, или с прибавлением выданной акционерам авансом в течение года части прибыли. Практически облагаемая прибыль равна разнице между валовой выручкой и расходами, произведенными для ее получения	Величина фонда заработной платы	Стоимость имущества			Налог на ликвидацию бытовых отходов

Сроки уплаты налога	Ежемесячно (если размер уплачиваемого НДС не превышает определенного уровня, предприятие имеет право давать сведения о деятельности раз в 3 месяца). Отсрочка от уплаты НДС может быть предоставлена, если предприятие занимается внешнеэкономической деятельностью или поставкой цветных металлов			Ежеквартально ( в первые 20 дней февраля, мая, августа и ноября). Сумма взносов за 12 месяцев должна соответствовать 9/10 суммы налога на прибыль. 1/10 часть налога на прибыль уплачивается в конце года после закрытия счетов предприятия					Арендная плата с кемпингов и мест отдыха
Льготы и освобождения от налогообложения	Освобождены от налогообложения сделки некоммерческого характера; транспорт, следующий за границу; транспорт иностранного происхождения	Половина доходов от дивидендов, выплаченных французскими компаниями или иностранными компаниями, находящимися во Франции, вычитается из суммы налоговой базы	Прибыль от продажи недвижимости облагается по ставке 25% в момент сделки, а затем уплаченная сумма вычитается из суммы обязательств по налогу на доходы физических лиц	Освобождены от налогообложения изменения уставного капитала, совершаемые за счет собственных средств акционеров. Из суммы облагаемой прибыли вычитаются представительские расходы предприятия и величина амортизации основных средств. Иностранное предприятие не облагается налогом на прибыль в соответствии с соглашениями об устранении двойного налогообложения		Не облагаемая налогом сумма для потомков по прямой линии и родителей (на 1991 г.) составляет 275 тыс. франков, для нетрудоспособных – 300 тыс. франков, для братьев, сестер и лиц, имеющих низкие доходы, – 100 тыс. франков. Для остальных категорий необлагаемый минимум по налогу на наследование составляет 10 тыс. франков. Не облагаются налогом средства, перечисленные в пользу коммун, общественных и благотворительных организаций			Департаментные коммунальные налоги на рудники

Источник: <http://www.legifrance.gouv.fr/>.

### Налоговая система Италии

	Подоходный налог	НДС	Местный подоходный налог	Налог на доходы юридических лиц	Налог на наследование и дарение	Регистрационные и гербовые сборы
--	------------------	-----	--------------------------	---------------------------------	---------------------------------	----------------------------------

Налогоплательщики	Частные лица, резиденты и нерезиденты Италии	Предприятия и частные предприниматели	Частные лица и корпорации	Промышленные, коммерческие, и финансово - кредитные предприятия на территории страны и их заграничные филиалы. В т.ч. мелкие частные предприятия, не имеющие статуса акционерных обществ	Реципиент или наследник	
Объект налогообложения	Суммы доходов налогоплательщиков (в том числе доходы резидентов, полученные за рубежом)	Операции с товарами и услугами	Прибыль от переоценки недвижимости; прибыль от перепродажи ценных бумаг; предпринимательский доход; заработок лиц свободных профессий	Чистый доход компании в виде нераспределенной прибыли (рассчитывается как валовая выручка компании за вычетом издержек производства и расходов, необходимых для поддержания процесса коммерческой деятельности). В число издержек производства входит заработная плата производственного персонала, эксплуатационные расходы, расходы на ремонт и модернизацию основных фондов (до 5% стоимости фондов на начало налогового периода), амортизация (по нормам Министерства финансов. Отчисления возможны только в случае фактического использования оборудования и нематериальных активов. На первый год можно начислить только 50% от существующей нормы). Перенос убытков на будущее разрешен в пределах 5 лет	Рыночная стоимость наследуемого имущества	

Ставки	В зависимости от величины облагаемого дохода применяются ставки от 10 до 50% (всего 8 шедулей)	<p>Льготная ставка применяется к товарам первой необходимости (продукты питания, полиграфическая продукция) (2%).</p> <p>Основная ставка применяется для промышленных изделий (9%).</p> <p>Повышенные ставки применяются для продуктов питания, реализуемых через рестораны, и нефтепродуктов (18%), а также для предметов роскоши (38%)</p>		<p>Универсальная ставка 36% (с 1983 г., до этого ставки дифференцировались по типам предприятий)</p>	<p>Устроены по принципу двойной прогрессии: учитывается размер наследуемого имущества и степень родства. Исчисляется двумя частями: налог с общей стоимости наследуемого имущества и налог с доли, получаемой каждым наследником (кроме супругов, родителей и детей)</p>	
База	<p>В качестве налоговой базы признаются: доход, полученный от земельной собственности, недвижимости и строений (в соответствии с кадастровыми оценками, пересматриваемыми каждые 10 лет); доходы от капитала (проценты по займам, текущим и депозитным счетам в банках, облигациям и другим ценным бумагам); доход от работы по найму (к доходам лиц, работающих по найму, также относятся: заработную плату, получаемую членами производственных кооперативов; доходы, получаемые от третьих лиц за выполнение дополнительной работы; вознаграждения за участие в кампаниях по выборам в региональные и коммунальные органы власти) или доход лиц, свободных профессий (согласно Налоговому кодексу "деятельность в сфере искусства и ремесел" должна быть: постоянно выполняемой, исключать наемный труд, не быть связанной с получением доходов от недвижимости и предпринимательства); доходы от предпринимательской деятельности (к которым относится прибыль мелких предприятий, рассчитываемая как прибыль корпораций, но для налоговых целей рассматривается как доход владельца); доходы из прочих источников (прибыль от перепродажи земли, недвижимости, предметов искусства; доходы от собственности, находящейся за границей; платежи за разовые услуги)</p>	<p>Налоговые обязательства определяются как разница между суммой налога, начисленной на стоимость реализуемой продукции за вычетом ранее уплаченных сумм НДС поставщикам сырья и полуфабрикатов. В случае отрицательного результата налогоплательщик может погасить образовавшуюся разницу в последующие периоды</p>	Величина дохода	Величина чистого дохода компании		
Сроки уплаты налога		<p>Ежемесячно по итогам предшествующего периода (мелкие предприятия уплачивают налог раз в год или раз в 6 месяцев)</p>				



<p>Льготы и освобождения от налогообложения</p>	<p>Поскольку в большинстве случаев доходы от капитала облагаются подоходным налогом у источника, соответствующие суммы доходов исключаются из базы подоходного налога.</p> <p>Установлены следующие вычеты из облагаемой суммы доходов: сумма уплаченного местного подоходного налога; арендная плата и платежи за недвижимость; проценты по полученному ранее ипотечному кредиту; расходы на лечение; расходы на похороны; расходы на образование (не превышающие стоимость обучения в государственных учебных заведениях); алименты; взносы в систему социального страхования и обеспечения; взносы по страхованию жизни и от несчастных случаев; расходы, связанные с проведением предвыборной кампании; потери, понесенные арендатором из-за прекращения арендного соглашения; пожертвования в пользу церкви.</p> <p>Кроме того, сумма налога уменьшается после его исчисления на сумму индивидуальных льгот, зависящую от состава семьи и числа членов семьи, находящихся на иждивении</p>	<p>Не подлежит обложению НДС купля-продажа акций, облигаций, земель действующих предприятий, экспорт товаров и услуг</p>	<p>Не подлежат обложению: доходы от работы по найму; проценты по ценным бумагам и сбережениям, если по ним удержан основной налог у источника; доходы, полученные за пределами Италии.</p> <p>Порядок уплаты и начисления вычетов для предприятий идентичен порядку исчисления налога на прибыль</p>	<p>Не подлежат налогообложению некоторые фонды предприятий: фонд безнадежных долгов (до 0,5% валовой выручки); фонд компенсации потерь по кредитам (до 0,5% суммы кредитов).</p> <p>Возможно также создание фонда амортизации из чистой прибыли предприятий. Прибыли, полученные за границей, льготируются только частично (до 2/3 итальянского налога на прибыль)</p>		
---	---	--	--	--	--	--

Источник: <http://www.mef.gov.it/>; Castelucci L. Italy // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987.

