

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА**

Научные труды
№ 50Р

**Налоговая реформа в России:
анализ первых результатов
и перспективы развития**

Москва
2002

Институт экономики переходного периода

Авторский коллектив: С. Баткибеков, Ю. Бобылев,
П. Кадочников, К. Непесов,
С. Пономаренко,
С. Синельников-Мурылев,
И. Трунин, Е. Шкребела

Научный редактор: С. Синельников-Мурылёв
Редакторы: Н. Главацкая, А. Молдавский
Корректор: С. Хорошкина
Компьютерный дизайн: В. Юдичев

Настоящее издание подготовлено по материалам исследовательского проекта Института экономики переходного периода, выполненного в рамках гранта, предоставленного Агентством международного развития США.

ISBN 5-93255-099-6

Лицензия на издательскую деятельность Серия ИД № 02079 от 19 июня 2000 г.

125993, Москва, Газетный пер., 5
Тел. (095) 229-6413, FAX (095) 203-8816
E-MAIL - root @iet.ru, **WEB Site** - <http://www.iet.ru>
© **Институт экономики переходного периода 2002**

Содержание

| | |
|--|----|
| Введение | 7 |
| Глава 1. Некоторые вопросы реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации | 12 |
| Введение | 12 |
| 1.1. Изменения в налоговом законодательстве, регулирующем систему взимания налога на добавленную стоимость, в 2001 г. | 13 |
| 1.2. Преимущества использования метода начислений для определения момента возникновения обязательств по налогу на добавленную стоимость | 17 |
| 1.3. Предложения по изменению законодательства с целью предотвращения уклонения от уплаты налога при переходе на метод начислений при исчислении обязательств по налогу на добавленную стоимость | 20 |
| 1.4. Предложения по отмене льготной налоговой ставки в 10%, снижению стандартной налоговой ставки и сокращению перечня освобождений от уплаты НДС | 30 |
| Глава 2. Реформа акцизного налогообложения и ее последствия | 35 |
| Введение | 35 |
| 2.1. Проблемы акцизного налогообложения до налоговой реформы в России | 37 |
| 2.1.1. Индексация специфических ставок | 37 |
| 2.1.2. Акцизное налогообложение в торговле со странами СНГ | 39 |
| 2.1.3. Повышение качества контроля за уплатой акцизов с табачной и алкогольной продукции | 41 |
| 2.2. Положения реформы | 41 |
| 2.3. Поступление акцизов в 2000–2001 гг. | 45 |
| Библиография | 52 |
| Глава 3. Налог на прибыль: анализ принятого в 2001 г. порядка взимания налога с точки зрения возможных последствий его введения | 53 |
| Введение | 53 |
| 3.1. Исследование возможности стимулирующего эффекта в отношении инвестиций нового порядка налогооблагаемой прибыли с учетом снижения ставки, отмены льгот, наличия ограничений на перенос убытков | 53 |
| 3.1.1. Отмена налоговых льгот и снижение ставок | 54 |
| 3.1.2. Перенос убытков | 59 |
| 3.1.3. Вычитаемость расходов | 62 |
| 3.1.4. Налоговые преимущества финансовому лизингу | 68 |

| | |
|---|-----------|
| 3.1.5. Налогообложение дивидендов | 69 |
| 3.2. Анализ возможностей налогового планирования и уклонения от налогообложения с использованием положений нового порядка взимания налога на прибыль | 72 |
| 3.2.1. Некоторые особенности порядка признания доходов для целей налогообложения | 72 |
| 3.2.2. Порядок учета расходов | 74 |
| 3.2.3. Недостаточная капитализация | 80 |
| 3.3. Предложения по изменению отдельных положений главы о налоге на прибыль, в частности, об уменьшении ограничений на перенос убытков, совершенствованию порядка устранения двойного налогообложения дивидендов, установлению более жестких ограничений при передаче без налогообложения средств от дочерних компаний материнским, разработка мер, уменьшающих возможность торговли убытками | 83 |
| Библиография | 86 |
| Глава 4. Специальные налоговые режимы для малого предпринимательства | 91 |
| Введение | 91 |
| 4.1. Реформирование налогообложения доходов малого предпринимательства в Российской Федерации: цели применения специальных режимов при налогообложении малого предпринимательства и проблемы, возникающие при особом подходе к налогообложению малого предпринимательства | 93 |
| 4.1.1. Роль малого предпринимательства в экономике. Участие в формировании конкурентной среды, мобильность при изменении конъюнктуры, инновационная деятельность | 94 |
| 4.1.2. Воздействие налогообложения на малые предприятия в отличие от крупных. Издержки уплаты налогов, возможности использования легальных методов снижения налоговых обязательств, влияние на налоговые обязательства большей жесткости бюджетных ограничений и меньшей стабильности в доходах | 95 |
| 4.1.3. Стимулирование развития малого предпринимательства посредством создания особых налоговых условий. Возможные альтернативы: пониженные ставки налогообложения, упрощенная система учета доходов, применение методов вменения дохода на основе добровольности | 97 |
| 4.1.4. Анализ стимулирующей роли действующей системы налогообложения малого предпринимательства | 101 |

| | |
|--|-----|
| 4.1.5. Уклонение малых предприятий от налогообложения. Анализ возможных вариантов снижения масштабов уклонения. Опасность уклонения от налогообложения крупных предприятий с использованием малых предприятий при действующей системе налогообложения малого предпринимательства | 104 |
| 4.2. Зарубежный опыт налогообложения малого предпринимательства | 114 |
| 4.2.1. Аргументы за и против применения специальных налоговых режимов | 114 |
| 4.2.2. Опыт государств, не применяющих специальных режимов при налогообложении малого предпринимательства, а также применяющих пониженные ставки без изменения базы налогообложения | 119 |
| 4.2.3. Применение вмененных методов оценки дохода. Классификация вмененных методов. Цели использования вмененных методов. Опыт стран, применявших вмененные методы | 119 |
| 4.2.4. Упрощенная система учета доходов малого предпринимательства. Возможные варианты упрощенных систем учета | 124 |
| 4.3. Опыт Российской Федерации в применении упрощенного налогообложения малого предпринимательства и вмененного налогообложения | 128 |
| 4.3.1. Существующие режимы налогообложения малого бизнеса | 128 |
| 4.4. Предложения по реформированию налогообложения малого предпринимательства в Российской Федерации | 141 |
| Библиография | 150 |
| Глава 5. Налогобложение в минерально-сырьевом секторе | 153 |
| Введение | 153 |
| 5.1. Основные принципы и системы налогообложения минерально-сырьевого сектора экономики | 153 |
| 5.2. Основные элементы и характеристики действовавшей системы налогообложения минерально-сырьевого сектора | 170 |
| 5.3. Первый этап реформы налогообложения минерально-сырьевого сектора | 187 |
| 5.4. Перспективные направления реформы налогообложения минерально-сырьевого сектора | 196 |
| 5.5. Выводы и предложения | 210 |
| Библиография | 216 |
| Глава 6. Анализ последствий отмены налога на пользователей автомобильными дорогами | 222 |

| | |
|---|------------|
| 6.1. Увеличение акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и масла для двигателей | 225 |
| 6.2. Увеличение ставки налога на прибыль или ставки подоходного налога | 228 |
| 6.3. Увеличение ставок акцизов на 45% | 230 |
| 6.4. Последствия реформирования дорожных налогов, повышения акцизов на автомобильный бензин и введения акцизов на дизельное топливо и масла для двигателей в 2001 г. | 238 |
| Глава 7. Ход реализации и перспективы налоговой реформы, анализ закономерностей динамики налоговых поступлений, оценка влияния законодательных изменений на величину налоговых поступлений | 242 |
| 7.1. Реализация налоговой реформы к началу 2001 г. | 242 |
| 7.2. Налоговая политика в 2001 г. | 245 |
| 7.3. Основные результаты первого этапа налоговой реформы | 257 |
| 7.4. Моделирование обязательств по уплате налогов в консолидированный бюджет РФ | 264 |
| Заключение | 299 |
| Глава 8. Регулирование налогообложения при трансфертном ценообразовании в российском и зарубежном законодательстве | 302 |
| 8.1. Российская Федерация | 304 |
| 8.2. Документы Организации по экономическому сотрудничеству и развитию | 318 |
| 8.3. Канада | 329 |
| 8.4. США | 339 |
| 8.5. Нидерланды | 344 |
| 8.6. Великобритания | 347 |
| 8.7. Австралия | 348 |
| Заключение | 358 |
| Приложение 1. Категории товаров (работ, услуг), освобождаемые от налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации | 362 |
| Приложение 2. Таблицы поступлений акцизов и задолженности по их уплате | 364 |

Введение

Вопрос о реформировании налогового законодательства стоит на повестке дня достаточно давно. Еще в 1997 г. в Государственной Думе обсуждался проект Налогового кодекса, внесенный Правительством Российской Федерации. Практическое воплощение реформы началось с принятием в июле 1998 г. первой части Налогового кодекса. Однако собственно реформирование порядка исчисления и взимания конкретных налогов стало реализовываться по мере принятия, начиная с 2000 г., первых глав второй части Налогового кодекса.

Первый этап налоговой реформы включал в себя принятие четырех глав второй части Налогового кодекса РФ – «Налог на доходы физических лиц», «Акцизы», «Налог на добавленную стоимость», «Единый социальный налог».

По налогу на доходы физических лиц (подходному налогу) основным нововведением было установление единой ставки для большинства доходов в размере 13%. При этом для отдельных видов доходов, таких, как: выигрыши, получаемые в лотереях, конкурсах, играх; страховые выплаты, превышающие проиндексированную сумму страховых взносов или размеры ущерба застрахованному имуществу; процентные доходы по вкладам в банках в части превышения нормируемой суммы, – была установлена повышенная ставка в размере 35%. В значительной степени устранено двойное налогообложение дивидендов путем зачета ранее уплаченных сумм налога на прибыль в счет обязательств по подходному налогу. Существенно увеличен необлагаемый минимум, установлен ряд льгот социального характера. Изменен порядок налогообложения при сделках с недвижимостью.

Единый социальный налог заменил собой страховые взносы, взимавшиеся ранее в социальные государственные внебюджетные фонды. Ставка единого социального налога расщепляется на несколько частей, и соответствующие суммы зачисляются в Пенсионный фонд, фонды обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования. Государственный фонд занятости консолидируется в федеральный бюджет.

Установлена регрессия социального налога со следующей шкалой: 35,6% – при уровне годового дохода на одного работника до 100 тыс. руб., 20% – при уровне дохода от 100 до 300 тыс. руб., 10% – при уровне дохода от 300 до 600 тыс. руб., и, наконец, 5% – (2% – с 1 января 2003 г.) для доходов свыше 600 тыс. руб. При этом возможность применения регрессии обу-

словлена определенным размером средней заработной платы на предприятии при соответствующем количестве работников. Налоговая база, равно как и перечень не подлежащих налогообложению социальным налогом доходов, приведены в соответствие с налоговой базой налога на доходы физических лиц.

При принятии второй части Налогового кодекса был решен целый ряд важных проблем функционирования НДС. В число налогоплательщиков включены индивидуальные предприниматели. За счет сокращения перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, расширена налоговая база. В целях снижения затрат на налоговое администрирование предусмотрена возможность выхода из режима плательщика НДС при том условии, что величина выручки за квартал не превышает 1 млн руб. С 1 июля 2001 г. осуществлен переход от взимания налога по принципу страны происхождения к принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами СНГ. Налоговым кодексом для налогоплательщика была предусмотрена возможность выбора учетной политики между кассовым методом определения момента возникновения налоговых обязательств и соответствующим общепринятым в международной практике нормам методом начислений.

По акцизам, помимо индексации ставок на алкогольную продукцию, было принято решение разделить уплату акцизов на алкогольную продукцию между ее производителями и организациями, занимающимися ее оптовой реализацией, при введении с 1 июня 2001 г. режима акцизного склада. Введены акцизы на дизельное топливо и моторные масла, а ставки акциза на бензин повышены по сравнению с существующими в среднем приблизительно в три раза в рамках компенсации отмены налога на реализацию ГСМ и снижения ставки налога на пользователей автомобильных дорог, взимаемого с оборота предприятий.

Законом о введении в действие части второй Налогового кодекса РФ было установлено, что окончательная отмена налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев автотранспортных средств произойдет с 1 января 2003 г., был несколько расширен список изначально предполагавшихся к принятию освобождений от уплаты НДС, хотя в то же время срок действия иных освобождений был ограничен, а с 1 января 2002 г. переход на определение объема реализации товаров (работ, услуг) в целях налогообложения по выставлению счетов-фактур (по методу начислений) может быть осуществлено по выбору налогоплательщика. При этом следует отметить некоторое искажение смысла метода начислений: в соответствии с принятыми изменениями налогоплательщика, избравшие в качес-

стве учетной политики метод начислений, имеют право определять лишь момент возникновения налоговых обязательств по данному налогу, в то время как право на вычет, как и ранее, возникает лишь после подтверждения фактической уплаты входящего налога в составе цены приобретения.

Продолжение налоговой реформы в 2001 г. включало принятие ряда важных законов, касающихся налогового администрирования, в частности Кодекса РФ об административных правонарушениях, регулирующего вопросы, связанные с наложением административных штрафов за неуплату налогов (сборов).

Ряд изменений был внесен в порядок акцизного налогообложения, в частности при налогообложении минерального сырья и алкогольной продукции.

Взимание единого социального налога подверглось ряду изменений. Введен новый порядок определения налоговой базы для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, изменен порядок применения регрессивной шкалы единого социального налога.

Изменения, в отношении налога на добавленную стоимость, можно считать последовательным осуществлением намерения сократить число льгот в налоговом законодательстве с последующим снижением ставки налога. Так, был введен 10%-ный НДС на лекарственные средства, медицинские изделия и периодические печатные издания. С 1 января 2002 г. не применяются при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации льготы в отношении ряда товаров.

Принятие главы 25 «Налог на прибыль организаций» было связано с существенными изменениями в порядке налогообложения прибыли. Введен обязательный (кроме мелких предприятий) порядок применения для целей налогообложения учета по методу начислений, значительно расширены возможности принятия к вычету расходов, изменен порядок начисления амортизации, в соответствии с которым теперь налоговое списание амортизируемого имущества осуществляется существенно быстрее, снижена ставка налога с отменой значительной части льгот, принципы определения налоговой базы приближены к мировой практике. Уменьшено налогообложение дивидендов с исключением каскадного эффекта. В то же время сохранились некоторые рудименты старой системы: так, например, перенос убытков на будущее существенно ограничен. При этом не устранены и даже расширены некоторые возможности налогового плани-

рования, а также сохранены некоторые налоговые преимущества, в частности, финансовому лизингу.

Федеральным законом № 126-ФЗ вторая часть Налогового кодекса была дополнена главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», а также внесены соответствующие поправки, связанные с введением этого налога, 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, который заменяет три действовавших в 1992–2001 гг. платежа: плату за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство 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 утверждена ставка налога учитывает также величину акциза.

В числе важнейших проблем налогового законодательства, обсуждаемых в 2002 г., можно выделить проблемы налогообложения малого предпринимательства и налогообложения «богатства», т.е. недвижимости, наследства, дарения. И в том, и в другом случае решение вопроса сопряжено с существенными трудностями. Налогообложение малого предпринимательства не должно создавать препятствий развитию малого бизнеса, во всяком случае, не должно быть так, что именно налоговые вопросы мешают созданию и функционированию малых предприятий в тех сферах деятельности, где их деятельность эффективна. В то же время налоговый режим, предназначенный для малых предприятий, не должен использоваться для уклонения от налогообложения. В вопросах налогообложения богатства значительную роль играет проблема оценки имущества, особенно недвижимости.

Глава 1 работы подготовлена И. Труниным, глава 2 – С. Баткибековым, глава 3 и 4 – Е. Шкребелой, глава 5 – Ю. Бобылевым, глава 6 – П. Кадочниковым, глава 7 – С. Синельниковым-Мурылевым, С. Баткибековым, П. Кадочниковым, С. Пономаренко и Е. Шкребелой, глава 8 – К. Непесов, И. Трунин.

Авторы выражают благодарность С.Д. Шаталову, Л.И. Анисимовой, А.Б. Золотаревой, Р. Конраду, Дж. Макдональду и М. Алексею за практическое содействие, рекомендации и важные замечания.

Глава 1. Некоторые вопросы реформирования налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

Введение

В настоящей главе будут рассмотрены изменения в нормативно-правовой базе, регламентирующие вопросы взимания налога на добавленную стоимость, имевшие место в 2001 г., а также перспективы дальнейшего реформирования законодательства о налоге на добавленную стоимость с точки зрения перехода на метод начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу, а также ликвидации льготной 10%-ной налоговой ставки, снижения стандартной ставки налога и сокращения перечня товаров (работ, услуг), реализация которых на территории Российской Федерации и при ввозе на территорию Российской Федерации подлежит освобождению от налогообложения.

Перед рассмотрением перспектив дальнейшего реформирования налога на добавленную стоимость необходимо остановиться на основных итогах первого этапа налоговой реформы в части налога на добавленную стоимость. Следует отметить, что при принятии в 2000 г. второй части Налогового кодекса был решен целый ряд важных проблем функционирования системы налога на добавленную стоимость. Так, в число плательщиков НДС были включены индивидуальные предприниматели, а также для налогоплательщиков была предусмотрена возможность выхода из режима плательщика налога на добавленную стоимости в случае, если выручка от реализации товаров (работ, услуг) составляет менее 1 млн руб. за квартал, что позволило снизить как издержки на налоговое администрирование для налоговых органов, так и издержки, связанные с исполнением налогового законодательства, для налогоплательщиков. 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 принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами – участниками СНГ. 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 налоговых вычетов производится аналогично кассовому методу – только при оплате полученных товаров (работ, услуг)).

1.1. Изменения в налоговом законодательстве, регулирующем систему взимания налога на добавленную стоимость, в 2001 г.

В 2001 г. был одобрен ряд изменений и дополнений в начавшую действовать с 1 января 2001 г. главу 21 Налогового кодекса «Налог на добавленную стоимость», наиболее существенным и важным из них следует считать принятие положений, в соответствии с которыми изменился порядок налогообложения периодических печатных изданий, книжной продукции и изделий медицинского назначения. Федеральным законом от 28 декабря 2001 г. № 179-ФЗ внесены изменения и дополнения в ст. 149 и 164 НК РФ, касающиеся введения НДС по ставке 10% в отношении лекарственных средств (включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления), изделий медицинского назначения, а также периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера).

Необходимость рассмотрения и принятия данного изменения была обусловлена тем обстоятельством, что в 2001 г. реализация книжной продукции и продукции средств массовой информации была освобождена от обложения налогом на добавленную стоимость, однако в соответствии с нормами действовавшего законодательства такое освобождение прекращалось, начиная с 1 января 2002 г. С 1 января 2002 г. также вступила в действие норма Налогового кодекса, в соответствии с которой от налогообложения освобождалась лишь реализация важнейших и жизненно необходимых лекарственных средств и изделий медицинского назначения, в то время как действовавшие в течение 2001 г. нормы старого закона «О налоге на добавленную стоимость в Российской Федерации» предусматривали освобождения от налогообложения всех без исключения лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Действительно, отмена налоговых освобождений с 1 января 2002 г. привела к некоторому росту цен на печатную продукцию, а также на медикаменты (по данным Госкомстата РФ рост цен на печатную продукцию и медикаменты в январе 2002 г. составил около 5%, в то время как ежемесячный рост цен на данные товары в конце 2001 г. не превышал 0,5–0,5%). Однако в тех областях, где такой рост цен может оказаться наиболее чувствительным (в частности, в отношении учебной литературы для средних школ), нам представляется целесообразной прямая компенсация повышенных затрат потребителям такой литературы – школам, библиотекам и т.д. Таким образом, с помощью относительно невысоких бюджетных затрат (с учетом роста налоговых доходов бюджетной системы вследствие снятия налоговых освобождений) можно будет добиться, во-первых, целевой поддержки низкодоходных слоев населения, а во-вторых, снижения издержек на администрирование НДС вследствие включения печатной продукции в общий режим налогообложения.

Также необходимо указать на то, что принятие данного законопроекта создало необходимость возмещения налогоплательщикам за счет средств федерального бюджета отрицательной разницы между суммой налога, взимаемой с покупателей продукции, облагаемой по ставке 10%, и суммой налога, уплаченной поставщикам материальных ресурсов, облагаемых по ставке 20%.

Письмом МНС РФ от 27 декабря 2000 г. № БГ-3-03/461 разъясняется, что возмещение сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг) осуществляется налоговыми органами в порядке и сроки, установленные главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Решения о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) экспортерам в объеме до 5 млн руб. в течение месяца, а также налогоплательщикам, являющимся традиционными экспортерами, независимо от величины возмещения, принимаются налоговыми органами по месту постановки на учет экспортеров. После принятия решения налоговые органы самостоятельно направляют заключения на возмещение из федерального бюджета сумм НДС в соответствующие органы федерального казначейства для исполнения. Решения о возмещении НДС в объеме свыше 5 млн руб. экспортерам, не являющимся традиционными, принимаются территориальными управлениями МНС РФ. Решения должны приниматься в срок до 2-х месяцев.

Письмом МНС РФ от 12 февраля 2001 г. № ВГ-6-03/130 разъяснено, что организация, в состав которой входят обособленные подразделения,

уплачивает налог на добавленную стоимость по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. Вместе с тем, учитывая, что 100% НДС, уплачиваемого на территории РФ, поступает в 2001 г. в федеральный бюджет, указанные организации – налогоплательщики налога на добавленную стоимость могут производить в 2001 г. централизованную уплату налога (в целом по организации, включая все обособленные подразделения) по месту нахождения организации. При принятии такого решения организации - налогоплательщики в приказе об учетной политике на 2001 г. для целей налогообложения должны дополнительно указать, в каком порядке будет уплачиваться налог на добавленную стоимость (централизованно или по месту нахождения каждого обособленного подразделения).

Письмом МНС России от 2 марта 2001 г. № ВГ-6-03/184 разъясняется порядок применения п/п. 4 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации. Установлено, что выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в случае, если обязательность выполнения таких работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления, не признается реализацией товаров (работ, услуг) и не облагается НДС.

Письмом ГТК РФ от 26 декабря 2001 г. № 01-06/51165 разъясняется порядок взимания с 1 января 2002 г. НДС при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации отдельных категорий товаров. С 1 января 2002 г. не применяются при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации льготы в отношении следующих товаров:

- лекарственных средств, изделий медицинского назначения, медицинской техники, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;
- сырья, материалов и оборудования, закупаемых предприятиями народных художественных промыслов для производства изделий народных художественных промыслов (п/п. 12 п. 13 Инструкции);
- технологического оборудования (комплектующих и запасных частей), аналоги которого не производятся в Российской Федерации;
- продукции средств массовой информации, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой.

Письмом МНС РФ от 29 июня 2001 г. № ВГ-6-03/502 разъясняется введенный с 1.07.2001 порядок применения косвенных налогов во взаимных торговых отношениях с государствами – участниками СНГ. До 1 июля 2001 г. реализация товаров (работ, услуг) в государства – участники СНГ приравнивалась к реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При ввозе товаров с территорий государств – участников СНГ, налог на добавленную стоимость таможенными органами Российской Федерации не взимался. С 1 июля 2001 г. при реализации товаров хозяйствующим субъектам государств – участников СНГ (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа) должна применяться ставка налога на добавленную стоимость в размере 0%. (Таким образом, с 1.07.2001 импортеры уплачивают НДС, а экспортеры имеют право на зачет или возмещение входящего НДС.)

Федеральным законом от 28 декабря 2001 г. № 179-ФЗ внесены изменения и дополнения в ст. 149 и 164 НК РФ, касающиеся введения НДС по ставке 10% в отношении лекарственных средств (включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления), изделий медицинского назначения, а также периодических печатных изданий (за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера).

Письмом МНС РФ от 27 декабря 2000 г. № БГ-3-03/461 разъясняется, что возмещение сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг) осуществляется налоговыми органами в порядке и сроки, установленные главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Решения о возмещении сумм НДС при экспорте товаров (работ, услуг) экспортерам в объеме до 5 млн руб. в течение месяца, а также налогоплательщикам, являющимся традиционными экспортерами, независимо от величины возмещения, принимаются налоговыми органами по месту постановки на учет экспортеров. После принятия решения налоговые органы самостоятельно направляют заключение на возмещение из федерального бюджета сумм НДС в соответствующие органы федерального казначейства для исполнения. Решения о возмещении НДС в объеме свыше 5 млн руб. экспортерам, не являющимся традиционными, принимаются территориальными управлениями МНС РФ. Решения должны приниматься в срок до 2-х месяцев.

1.2. Преимущества использования метода начислений для определения момента возникновения обязательств по налогу на добавленную стоимость

В настоящее время согласно положениям ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации определение момента возникновения обязательства налогоплательщика перед бюджетом производится в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом – либо по методу начислений (дата реализации определяется как наиболее ранняя из двух дат: даты отгрузки и даты оплаты товаров (работ, услуг), либо по кассовому методу (дата реализации определяется как момент оплаты товаров (работ, услуг)). При этом, если дата реализации товаров (работ, услуг) определяется в соответствии с выбранной налогоплательщиком учетной политикой, то право на вычет сумм налога на добавленную стоимость всем налогоплательщикам вне зависимости от избранной учетной политики предоставляется только при оплате налогоплательщиком приобретенных товаров (работ, услуг). Таким образом, даже в случае, если налогоплательщик избрал в своей учетной политике определение момента возникновения налоговых обязательств по НДС в соответствии с методом начислений, применяется несимметричный метод начислений, при котором налоговые обязательства по «входящему» налогу возникают в момент отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги), а право на налоговый вычет предоставляется не в момент получения счета-фактуры, а только при оплате поставленного товара (выполненной работы, оказанной услуги) налогоплательщиком.

В результате сложившегося положения для большинства налогоплательщиков возникают стимулы к ведению учетной политики по кассовому методу, в то время как метод начислений имеет ряд преимуществ, наличие которых дает основания для предложения об обязательном введении симметричного метода начислений (т.е. метода, при котором как налоговые обязательства, так и право на вычет возникают в момент отгрузки (предъявления счета-фактуры) либо оплаты товара).

Во-первых, следует отметить, что использование метода начислений при определении момента возникновения обязательств по налогу на добавленную стоимость позволяет с большей точностью определить базу налогообложения. В соответствии с теоретическими соображениями базой налога на добавленную стоимость является текущее потребление товаров (работ,

услуг). При этом предполагается, что такое текущее потребление осуществляется в момент поставки (предоставления товаров или услуг), а не в момент оплаты, поскольку, как правило, момент платежа не связан с моментом потребления товара или услуги¹. Вместе с тем при использовании кассового метода налогоплательщику предоставляется больше возможностей в области манипулирования временем платежей, чем возможностей по манипулированию временем отгрузки товара (оказания услуги) при использовании метода начислений, что также является аргументом в пользу использования метода начислений.

Во-вторых, необходимо указать на то обстоятельство, что при использовании метода начислений существенно снижаются издержки на администрирование (в части определения обязательств по НДС, но не в части определения правомерности требований о предоставлении налоговых вычетов), так как для определения момента возникновения налогового обязательства достаточно определить факт предъявления счета-фактуры (отгрузки товара), не определяя момент его оплаты. При использовании кассового метода налоговые органы должны установить как факт отгрузки товара (выполнения работы, оказания услуги), так и факт осуществления платежа. Использование счетов-фактур при одновременном введении метода начислений повышает возможности налоговых органов по контролю за исполнением налоговых обязательств².

В-третьих, как уже говорилось выше, использование в учетной политике налогоплательщика кассового метода позволяет менять в своих интересах как время осуществления платежа, так и момент возникновения налоговых обязательств. При этом манипулирование временем осуществления платежа, как правило, производится в виде реализации товаров через короткоживущие фирмы-посредники, уклоняющиеся от налогообложения и задерживающие оплату за поставленных товары. Использование метода начислений, таким образом, противодействует накоплению неплатежей за поставленные товары (работы, услуги), вследствие того, что при введении метода начислений у налогоплательщиков возникают стимулы к обеспечению скорейшей выплаты задолженности по оплате товаров (работ, услуг), так как становится необходимым получить денежные средства для исполнения налоговых обязательств перед бюджетом.

¹ См. *A. Tait. Value Added Tax: International Practice and Problems. IMF, 1988.*

² См. подробнее: *H.H. Zee. Value-Added. Tax // Tax Policy Handbook, P. Shome, ed. IMF, 1995.*

В-четвертых, переход на использование метода начислений может служить источником дополнительных бюджетных доходов. С точки зрения бюджетных доходов – использование метода начислений позволяет бюджету получать налоговые доходы с наименьшим разрывом между поставкой продукции (по сути – реальным осуществлением налогооблагаемой операции) и подачей налоговой декларации. Единовременное увеличение налоговых доходов при повсеместном переходе на использование метода начислений происходит по причине необходимости внесения в бюджет налоговых платежей в отношении товаров (работ, услуг), которые были отгружены, но не оплачены к моменту перехода на использование метода начислений (для того, чтобы демпфировать единовременный прирост налоговых обязательств, необходимо использовать переходные правила, которые подробнее рассматриваются ниже). Вместе с тем, помимо единовременного прироста налоговых доходов, можно рассчитывать на постоянное увеличение налоговых доходов – при использовании метода начислений налоговые доходы поступают в бюджет в течение меньшего времени с момента совершения операции. В этой ситуации степень увеличения бюджетных доходов по сравнению с применением кассового метода зависит от трех показателей: периода, прошедшего с момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) до момента оплаты товаров (работ, услуг); темпов инфляции; темпов роста экономики. Очевидно, что при существенной инфляции бюджетные доходы при использовании метода начислений будут выше, чем при применении кассового метода.

В-пятых, необходимо отметить, что в случае, если законодательство предусматривает недопустимость оплаты товара (работы, услуги) или его поставки (выполнение, оказание) без предъявления соответствующего счета-фактуры, использование метода начислений приводит к снижению издержек налогоплательщиков на налоговый учет, так как для определения суммы налоговых обязательств и налоговых вычетов достаточно ведения книги учета счетов-фактур и возможно не фиксировать в отчетности даты и суммы платежей. Более того, предприятия (в особенности, предприятия среднего и крупного бизнеса), как правило, ведут внутренний управленческий и финансовый учет по методу начислений, так как такой метод в

большей степени отражает экономическое положение предприятия, чем кассовый метод³.

1.3. Предложения по изменению законодательства с целью предотвращения уклонения от уплаты налога при переходе на метод начислений при исчислении обязательств по налогу на добавленную стоимость

В соответствии с аргументами в пользу перехода на метод начислений при исчислении обязательств по налогу на добавленную стоимость, изложенными выше, предлагается в ближайшее время ввести в действие с помощью поправок в действующее законодательство использование симметричного метода начислений при определении как момента возникновения обязательств по налогу, так и момента возникновения права на налоговые вычеты. Необходимость такой поправки состоит в отсутствии в тексте Кодекса (прежде всего в ст. 167 и ст. 171) требований об обязательной оплате поставленных налогоплательщику товаров (работ, услуг) в качестве условия для возникновения права на налоговый вычет. Одновременно предполагается отмена двух вариантов учетной политики налогоплательщика.

Необходимо указать на то обстоятельство, что использование симметричного метода начислений (т.е. одновременное определение налоговых обязательств и суммы налоговых вычетов по методу начислений) порождает несколько новых по сравнению с действующей ситуацией возможностей для уклонения от исполнения налоговых обязательств. Ниже будут рассмотрены некоторые стандартные способы уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость при использовании метода начислений и способы борьбы с ними⁴.

Ложные счета-фактуры. Определение суммы налоговых обязательств по методу начислений подразумевает, что расчет суммы налога на добав-

³ Подробнее о режимах НДС для предприятий малого бизнеса см. в: *Fiscalité et petites entreprises*. Paris: Organisation de coopération et de développement économique, 1994.

⁴ Подробнее об этом см.: *Трунин И.* Налог на добавленную стоимость / Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Серия «Научные труды ИЭПП», № 19Р. М., ИЭПП, 2000. С. 415–601.

ленную стоимость к уплате происходит на основании «входящих» и «исходящих» счетов-фактур без подтверждения факта уплаты налога соответствующими налогоплательщиками. В такой ситуации при отсутствии либо невысоком качестве перекрестных проверок налогоплательщиков со стороны налоговых органов появляется возможность увеличения суммы налоговых вычетов и минимизации суммы налога к уплате с использованием инструмента ложных счетов-фактур. Под ложными счетами-фактурами будем понимать счета-фактуры, в которых указанная стоимость поставленных товаров (работ, услуг) не соответствует сумме, уплаченной за указанные в счете-фактуре товары (работы, услуги). В результате, при определении суммы налоговых обязательств по НДС по методу начислений возникает спрос на ложные счета-фактуры со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Стоимость такого счета-фактуры определяется указанной в нем суммой налога на добавленную стоимость, что создает предпосылки для возникновения «теневого рынка» счетов-фактур. Спрос на указанном рынке предъявляют налогоплательщики, имеющие обязательства по НДС, возникшие в результате реализации продукции, изготовленной с применением сырья и материалов, которые были приобретены у плательщиков налога.

Минимизация обязательств налогоплательщиков перед бюджетом с применением ложного счета-фактуры осуществляется путем увеличения размера налоговых вычетов на сумму, указанную в таком счете-фактуре без осуществления оплаты поставки соответствующих товаров (работ, услуг). Таким образом, доход налогоплательщика после уплаты НДС увеличится на сумму недоначисленного налога на добавленную стоимость за вычетом издержек на приобретение ложного счета-фактуры⁵. Предложение на рынке ложных счетов-фактур обеспечивают лица, чья деятельность заключается в производстве и сбыте фальшивых документов, либо налогоплательщики с отрицательной величиной обязательства по налогу на добавленную стоимость при плохо организованной системе возмещения сумм налога из бюджета. В число таких налогоплательщиков могут входить экспортеры, у которых реализация продукции подлежит налогообложению по нулевой ставке, а сумма «входящего» налога подлежит возмещению из бюджета, налогоплательщики, производящие товары (работ, услуги), которые подле-

⁵ Аналогично ложный счет-фактура может быть использован для увеличения затрат на производство и реализацию продукции, что приведет к уменьшению налогооблагаемой прибыли. Также ложное обязательство может уменьшить активы предприятия в целях сокращения налога на имущество предприятий.

жат налогообложению по льготной ставке, и осуществляющие закупки материалов, облагаемые по стандартной ставке, а также прочие налогоплательщики, у которых в силу различных причин периодически возникает отрицательная разница между суммами «исходящего» и «входящего» НДС. При отсутствии перекрестных проверок, низких шансах на получение возмещения из бюджета, а также отсутствии контроля за уплатой сумм налога на добавленную стоимость при определении налоговых обязательств по методу начислений с использованием счетов-фактур налогоплательщика, у которых образуются отрицательные обязательства по НДС, имеют возможность выставить ложный счет-фактуру, не увеличивая собственные налоговые обязательства и получив некоторую компенсацию, эквивалентную стоимости ложного счета-фактуры.

Для борьбы с возникающими стимулами к применению ложных счетов-фактур возможно принятие следующих мер⁶:

1) Необходимо, чтобы законодательство, как и в настоящее время, сохранило положение, ограничивающее круг лиц, имеющих право выставлять счета-фактуры с указанием НДС. Например, в соответствии со ст. 169 Налогового кодекса РФ счета-фактуры не составляются лицами, освобожденными от обязанностей налогоплательщика. При этом целесообразно, чтобы выставление счета-фактуры с указанием НДС организацией (индивидуальным предпринимателем), который не вправе этого сделать, влекло за собой ответственность не только покупателя (в настоящее время НДС по таким счетам-фактурам не принимается к вычету), но также и поставщика⁷.

2) Налоговое законодательство должно содержать положение, определяющее ответственность за выставление ложных счетов-фактур. Необходимость такого положения особенно важна в связи с новым порядком налогообложения предприятий малого бизнеса, в соответствии с которым налогоплательщики единого налога на вмененный доход, а также предприятия,

⁶ См.: *Jap K.S. The Value-Added Tax Law in Force // Bulletin for International Fiscal Documentation, International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), Vol. 40 (July 1986). P. 315–318.*

⁷ Для англосаксонской системы права характерно использование для целей борьбы с указанными нарушениями так называемого общего правила, направленного против уклонения от уплаты налога (*general anti-abuse rule*). Указанное правило позволяет применять санкции к налогоплательщику даже в том случае, если формально экономическая операция являлась законной, но, тем не менее, удалось представить доказательства того, что единственной ее целью было уклонение от уплаты налогов.

использующие упрощенную систему налогообложения для малого бизнеса, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость.

3) Налоговое законодательство должно содержать положения, регламентирующие порядок учета и хранения бланков счетов-фактур перед их выставлением, порядок учета и хранения выставленных счетов-фактур и их копий (по поставленным и закупленным товарам и услугам), а также период хранения счетов-фактур, полученных налогоплательщиком.

4) Необходимо проведение регулярных общих налоговых проверок плательщиков налога на добавленную стоимость, а также выборочных проверок порядка учета счетов-фактур и правильности их составления.

5) В случае возникновения подозрений со стороны налоговых органов необходимо проведение перекрестных проверок предприятий с целью установления соответствия друг другу различных экземпляров счетов-фактур. Условия и порядок проведения таких проверок должны быть также закреплены в налоговом законодательстве.

6) Налоговое законодательство должно предусматривать, что в случае возникновения подозрений о выставлении ложных счетов-фактур организацией производится сквозная проверка предприятий, подозреваемых в использовании таких счетов-фактур. Проверка должна касаться оборотных активов предприятия, правильности ведения бухгалтерского учета, сопоставления записей в учетных регистрах с отдельными экземплярами счетов-фактур.

7) В качестве радикальной меры по борьбе с неправомерным принятием НДС к зачету по ложным счетам-фактурам возможно принятие мер, в соответствии с которыми организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие свою деятельность в течение срока менее установленного законодательством, уплачивают налог, указанный ими в предъявляемых счетах-фактурах, за покупателя. В этой ситуации, даже при принятии покупателем соответствующей суммы к вычету, бюджет не несет потерь, так как сумма вычета будет равна сумме полученных бюджетных доходов. Однако следует отметить, что данная мера существенно повышает издержки на выполнение налогового законодательства для всех налогоплательщиков, включая добросовестных.

8) Необходимы регулярные налоговые проверки организаций и индивидуальных предпринимателей, освобожденных от обязанностей налогоплательщиков.

9) Необходима разработка системы контроля со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и уплаты НДС налогоплательщика-

ми. В частности, автоматизированная система налогового контроля должна сопоставлять суммы налоговых обязательств по НДС и суммы налога, принятые к зачету отдельными налогоплательщиками, интенсивность операций по реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщиками с отрицательными значениями налоговых обязательств иным плательщикам НДС с целью выявления отклонений и подачи сигнала для начала внеочередной налоговой проверки.

Фальсификация бухгалтерских записей. Этот вид уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость состоит в искажении записей в учетных регистрах либо в счетах-фактурах. Основным методом борьбы с подобным методом уклонения от уплаты налогов являются регулярные сплошные и выборочные налоговые проверки, так как умышленное искажение бухгалтерских записей производится в масштабах одной фирмы⁸. Для уменьшения нагрузки на налоговые органы при осуществлении проверок обычно предпринимаются следующие меры, уже предусмотренные действующим налоговым законодательством:

1) Законодательно установленные правила ведения бухгалтерского учета, включая правила учета и хранения счетов-фактур и особые правила бухгалтерского учета для малых предприятий.

2) Законодательно установленные форма и содержание счетов-фактур.

3) Установление нижних границ оборота, необходимого для регистрации предприятий в качестве плательщика НДС. Такие ограничения необходимы для поддержания количества налогоплательщиков на уровне, не обременительном для проведения качественных проверок квалифицированными налоговыми инспекторами, а также для устранения большей группы потенциальных подозреваемых в уклонении от уплаты НДС.

Помимо перечисленного, необходимо введение в действие автоматизированной системы налогового контроля, которая бы позволяла сопоставить суммы, указанные в предъявляемых счетах-фактурах, и суммы, принимаемые к вычету налогоплательщиками. Расхождение указанных значений должно сигнализировать о необходимости проведения перекрестной проверки.

Короткоживущие предприятия. Такого рода фирмы могут существовать в течение одного или нескольких месяцев, совершая операции, ведущие к возникновению налоговых обязательств, после чего прекращать свою деятельность. Особую опасность, с точки зрения создания возможностей по

⁸ См. *A. Buckett. VAT Enforcement and Appeal Manual. London: Butterworths, 1986.*

уклонению от налогообложения, использование короткоживущих предприятий приобретает при определении момента возникновения налоговых обязательств по НДС в соответствии с методом начислений. Уклонение от уплаты налогов осуществляется с помощью подобных механизмов при оказании такими предприятиями услуг, трудно поддающихся точной стоимостной оценке, а также при существовании связей (или сговора) между короткоживущей фирмой-поставщиком и предприятием-покупателем услуг. Обычно компания, имеющая своей целью минимизировать налоговые платежи, создает аффилированное предприятие, оказывающее данной компании некие услуги, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость. Материнское предприятие производит платежи за оказанные услуги и получает право на вычет в отношении уплаченного НДС, а аффилированное предприятие сворачивает деятельность до уплаты налогов в государственный бюджет, сохраняя, таким образом, в распоряжении владельцев как сумму налога, так и средства, уплаченные по договору оказания услуг.

С использованием короткоживущих предприятий возможно применение другого широко распространенного способа минимизации налоговых обязательств, связанного с реализацией продукции аффилированным с производителем короткоживущим предприятием по заниженным ценам и последующей перепродажей аффилированным с производителем предприятиям по реальным ценам. В этом случае добавленная стоимость аккумулируется в короткоживущем предприятии, которое сворачивает свою деятельность, не выполнив соответствующих налоговых обязательств. Однако необходимо отметить, что использование данного способа возможно и при кассовом методе определения налоговых обязательств, поэтому мы не будем подробно останавливаться на нем в данном исследовании.

Борьба с этим механизмом ухода от исполнения своих налоговых обязательств не может быть успешной в результате принятия мер только налоговой политики или налогового администрирования – необходимы решения по изменению ответственности за регистрацию предприятий. Тем не менее наиболее эффективными в данном случае являются следующие шаги:

- 1) Необходимо с осторожностью относиться к предоставлению статуса налогоплательщика вновь созданным предприятиям, по поводу которых есть подозрение в аффилированности с другими плательщиками НДС.

- 2) При регистрации предприятия налоговые органы должны произвести проверку на предмет подлинности документов лица, регистрирующего предприятия, удостовериться в соответствии характера деятельности предприятия его статусу путем выяснения, имеет ли вновь созданное предпри-

ятие постоянное место ведения деятельности, персонал, а также не имели ли собственники предприятия отношение к делам по уклонению от уплаты налогов в прошлом.

3) За деятельностью вновь зарегистрированной организации необходим особый контроль со стороны налоговых органов, имеющий целью удостовериться в своевременности внесения налоговых платежей, а также в намерении осуществлять деятельность в течение длительного времени.

4) Налоговое законодательство может предусматривать введение для вновь создаваемых предприятий, осуществляющих свою деятельность в определенных областях, системы авансовых платежей, которая предусматривает регистрацию предприятия при условии предварительного внесения прогнозных сумм налоговых обязательств для нескольких месяцев первоначального функционирования предприятия. В случае превышения авансовых платежей над фактически возникшими налоговыми обязательствами налоговые органы обязаны возместить сумму превышения с учетом процента за пользование денежными средствами.

5) В некоторых случаях налоговое законодательство может предусматривать регистрацию предприятия-поставщика некоторых видов услуг (например, консультационные, образовательные услуги, ремонтные работы и прочие виды услуг, стоимостная оценка реальной стоимости которых в ряде случаев затруднена) с оговоркой, заключающейся в том, что сумма налога на добавленную стоимость, указанная в счете-фактуре, перечисляется покупателем напрямую на счета налоговых органов, а налогоплательщик (поставщик услуг) впоследствии имеет право на возмещение сумм налога, уплаченных при приобретении сырья и материалов.

6) В силу того обстоятельства, что с целью облегчения процесса ликвидации короткоживущих предприятий для регистрации последних обычно используются утерянные документы физических лиц, необходимо более тесно интегрировать деятельность регистрирующих, налоговых органов и органов внутренних дел.

Трансфертное ценообразование. В контексте рассмотрения направлений совершенствования налогового законодательства с целью предотвращения уклонения от налогообложения необходимо обратить внимание на трансфертное ценообразование в рамках группы аффилированных предприятий, используемое в целях минимизации суммы налоговых платежей

по группе компаний⁹. В российской практике трансфертное ценообразование для минимизации платежей налога на добавленную стоимость наносит особо крупный ущерб в сочетании с инструментом короткоживущих предприятий при осуществлении экспорта продукции и соответствующем налогообложении по нулевой ставке. В этом случае создается короткоживущее предприятие – посредник, которое приобретает продукцию у производителя и реализует компании – экспортеру. В данном предприятии с помощью трансфертных цен аккумулируется основная доля добавленной стоимости и, соответственно, налоговых обязательств. В дальнейшем такое предприятие ликвидируется без исполнения налоговых обязательств, а предприятие – экспортер претендует на возмещение уплаченного налога при экспорте. В результате государственный бюджет не только недополучает налоговые доходы, но также несет убытки вследствие необходимости выплаты возмещения уплаченного налога экспортеру. Вместе с тем такая схема используется и в производственно-хозяйственных циклах, не связанных с экспортом продукции. В последнем случае ущерб государственному бюджету наносится только в результате невыполнения своих налоговых обязательств аффилированным предприятием – посредником.

В целях борьбы с описанным видом уклонения от налогообложения необходимо внесение изменений в налоговое законодательство, направленных на совершенствование системы контроля за трансфертным ценообразованием в рамках группы аффилированных компаний, а также на усиление контроля за исполнением налоговых обязательств всеми налогоплательщиками. (Подробнее о трансфертном ценообразовании см. главу 8).

Уклонение от налогообложения при применении нулевой ставки НДС. Выше, в числе прочих методов уклонения от налогообложения, были рассмотрены два способа минимизации налоговых обязательств, ущерб от использования которых возрастает при налогообложении по нулевой ставке налога на добавленную стоимость – это трансфертное ценообразование и короткоживущие предприятия. В этой связи необходимо обратить особое внимание на меры, противодействующие неправомерному получению возмещения уплаченного налога на добавленную стоимость при налогообложении товаров (работ, услуг) по нулевой ставке. Как уже упоминалось выше, в настоящее время такой вид уклонения от налогообложения применяется в российской практике с использованием короткоживущих

⁹ См. *P. Raimondos-Mueller*. Transfer pricing rules and competing governments // *Oxford Economic Papers*, 2002, Vol. 54, issue 2. P. 230–246.

предприятий – посредников (т.е. налогоплательщик, реализующий продукцию, облагаемую по ставке 0%, закупает данную продукцию у аффилированных посредников, не исполняющих свои налоговые обязательства). Поэтому любые меры, противодействующие данному виду уклонения и лежащие в области законодательства, регулирующего налог на добавленную стоимость, носят паллиативный характер без внесения фундаментальных изменений в законодательство, направленных на борьбу с использованием короткоживущих предприятий для уклонения от налогообложения. С учетом этого обстоятельства можно предложить несколько мер, противодействующих неправомерному получению возмещения уплаченного налога при налогообложении по нулевой ставке, однако при этом необходимо иметь в виду, что данные меры не способствуют устранению основной причины для использования такого метода уклонения от налогообложения.

В качестве одной из мер можно предложить ввести в перечень документов, предоставляемых в налоговые органы для подтверждения права на налогообложение по нулевой ставке, документы, подтверждающие уплату налогоплательщиком налога поставщику товаров (работ, услуг). Другими словами, при введении метода начислений в настоящее время представляется возможным сохранение несимметричности при налогообложении по нулевой ставке (возникновение права на вычет только при подтверждении фактической уплаты «входящего» НДС), так как при применении такой ставки налогоплательщик имеет право на возмещение уплаченного налога, что в случае принятия к вычету уплаченного налога по предъявлению счета-фактуры создает благоприятные условия для неправомерного получения возмещения. Однако, как уже говорилось выше, при использовании в целях уклонения короткоживущих предприятий такая мера не способна значительно противодействовать уклонению от налогообложения.

Другой мерой, противодействующей уклонению от налогообложения при уплате НДС по нулевой ставке, может служить введение в законодательство положений, обязывающих налоговые органы при получении требований о возмещении уплаченных сумм НДС осуществлять проверку исполнения налоговых обязательств всех предприятий, участвующих в производственно-коммерческом цикле. При этом возмещение налога осуществляется только в том случае, если все предприятия исполнили свои налоговые обязательства. Однако при использовании данного метода необходимо определить понятие «изготовителя». Также следует отметить, что применение данного метода значительно усложнит налоговое администрирование, что снижает достоинства метода начислений. Одновременно необ-

ходимо указать на то обстоятельство, что введение запрета на выплату возмещения уплаченного налога налогоплательщику, реализующему товары (работы, услуг), облагаемые по нулевой ставке, в зависимости от исполнения налоговых обязательств иными налогоплательщиками является сомнительным с точки зрения соблюдения положений первой части Налогового кодекса.

В целях смягчения негативных последствий введения метода начислений для налогоплательщиков, которые до введения в действие данного метода утвердили в учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате НДС по мере поступления денежных средств (кассовому методу), представляется целесообразным принять переходные правила. Сущность таких правил заключается в предоставлении указанным налогоплательщикам права на рассрочку уплаты в бюджет дополнительно возникших налоговых обязательств. Предоставлять рассрочку необходимо на срок до 12 месяцев (или на иной указанный в законодательстве срок, например – до 18 или 24 месяцев) при наличии заявления налогоплательщика о предоставлении рассрочки.

В соответствии с предлагаемыми переходными правилами налогоплательщики, которые по состоянию на момент введения обязательного использования метода начислений для определения момента возникновения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость использовали кассовый метод определения момента возникновения обязательств, определяют общую сумму налоговых обязательств перед бюджетной системой по операциям по отгрузке товаров, (оказанию услуг, выполнению работ), которые были осуществлены, но оплата за которые не была получена, до вступления в силу закона об обязательном применении метода начислений. В аналогичном порядке указанные налогоплательщики определяют сумму налоговых вычетов по полученным до применения метода начислений товарам (работам, услугам), оплата за которые не была произведена. В случае, если сумма налоговых обязательств, определенных описанным образом, превышает сумму налоговых вычетов, исчисленных по товарам (работам, услугам), полученным, но не оплаченным на момент вступления в силу обязательного к применению метода начислений, налогоплательщик получает право на внесение этой суммы в бюджет в течение года двенадцатью равными долями. В случае, если в соответствии с рассмотренными правилами определения суммы налоговых обязательств и налоговых вычетов, налогоплательщик получил превышение суммы налоговых вычетов в отношении товаров (работ, услуг), полученных, но не оплаченных до мо-

мента вступления в силу обязательного применения метода начислений, над суммой налоговых обязательств в отношении товаров (работ, услуг), отгруженных (выполненных, оказанных), но оплата за которые не была получена до введения метода начислений, вступает в действие общий порядок зачета такой отрицательной разницы в счет иных налоговых обязательств налогоплательщика и возмещением остатка из бюджета в соответствии с положениями ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

Рассмотренный порядок перехода на обязательное применение метода начислений при определении обязательств по налогу на добавленную стоимость позволяет снизить одномоментный рост налоговых обязательств для налогоплательщиков, которые до применения метода начислений использовали кассовый метод.

1.4. Предложения по отмене льготной налоговой ставки в 10%, снижению стандартной налоговой ставки и сокращению перечня освобождений от уплаты НДС

Совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость в части предоставления освобождений от уплаты НДС и ликвидации льготной ставки налога в размере 10% следует производить по следующим направлениям.

Во-первых, необходимо отменить 10%-ную ставку налога (в 2001 г., по данным Министерства по налогам и сборам, по данной льготной ставке облагалось около 10% налогооблагаемой базы) с одновременным принятием мер в области социальной защиты населения.

Во-вторых, необходимо существенно сократить количество освобождений от уплаты налога при реализации на территории Российской Федерации, перечисленных в настоящее время в ст. 149 Налогового кодекса. При этом следует принять следующие меры в области внесения изменений в ст. 149:

1) Исключить (перенести в другие статьи Налогового кодекса) освобождения от уплаты налога, возникающие вследствие отсутствия объекта налогообложения.

2) Сохранить в ст. 149 освобождения от уплаты налога, являющиеся стандартными для стран, взимающих налог на добавленную стоимость (см. *табл. 1.1*).

Таблица 1.1

Основные «стандартные» категории товаров и услуг, освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость в странах ОЭСР

| |
|--|
| 1. Финансовые и страховые услуги (банковские операции, страхование и перестрахование, финансовые услуги и т.д.) |
| 2. Общественные и квазиобщественные блага (здравоохранение, образование, телекоммуникации и связь, общественный транспорт) |
| 3. Услуги в области культуры и искусства |
| 4. Лотереи и тотализаторы |
| 5. Операции с недвижимостью (продажа земельных участков, зданий, сдача в аренду недвижимого имущества) |
| 6. Некоммерческая деятельность некоммерческих организаций, благотворительная деятельность |

Источник: Consumption Tax Trends. Paris: OECD, 2001.

3) Сохранить в ст. 149 освобождения, обусловленные положениями действующего законодательства либо особенностями хозяйственной деятельности.

В-третьих, необходимо внести изменения в ст. 150, регламентирующую предоставление освобождений от уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации. При этом изменения должны быть направлены как на приведение положений ст. 150 в соответствие с положениями ст. 149, а также на соблюдение международных договоренностей и иных особенностей хозяйственной деятельности, установленных действующим законодательством.

Согласно расчетам Министерства финансов РФ, в условиях бюджета 2002 г. отмена основных льгот даст следующие бюджетные эффекты (см. табл. 1.2):

Таблица 1.2

| | Млрд руб. |
|---|--------------|
| 1. Прогноз поступлений по НДС | 712,4 |
| 2. Отмена льгот: | |
| На медицинские товары | +14,2 |
| На медицинские услуги | +9,5 |
| На услуги по перевозке пассажиров | +10,3 |
| На ритуальные услуги, похоронные принадлежности | +1,8 |
| На услуги в сфере образования | +14,5 |
| На услуги, оказываемые учреждениями культуры в сфере культуры и искусства | +3,5 |

Таблица 1.2 продолжение

| | Млрд руб. |
|--|-----------|
| На товары, производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов и пр. | +0,5 |
| На изделия художественных промыслов | +0,02 |
| На реализацию необработанных алмазов обрабатывающими предприятиями | +0,3 |
| На услуги по предоставлению в аренду спортивных сооружений | +0,3 |
| На НИОКР | +9,3 |
| На реализацию путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения | +8,3 |
| На проведение работ по тушению пожаров | +0,3 |
| На реализацию с/х продукции собственного производства | +1,2 |
| На ввоз технологического оборудования, ввозимого в качестве вклада в уставные капиталы | +3,8 |
| На услуги ЖКХ | +19,1 |
| <i>Всего:</i> | +97,1 |
| 3. Отмена 10%-ной ставки | +76,1 |

Наиболее спорными среди указанных позиций представляются оценки бюджетных эффектов по льготам на услуги по перевозке пассажиров, на услуги в сфере образования, на услуги, оказываемые учреждениями культуры в сфере культуры и искусства и на услуги ЖКХ. С учетом того факта, что бюджетные дотации составляют значительную часть оплаты за данные виды услуг и, соответственно, оплата пользователями может не покрывать все затраты, облагаемые НДС, суммы НДС, принимаемые к возврату, могут превосходить суммы НДС, уплачиваемые предоставляющими услуги организациями, и совокупный налоговый эффект может оказаться отрицательным. К сожалению, имеющаяся статистика не позволяет провести независимые расчеты по всем категориям льгот, за исключением льготы на услуги по перевозке пассажиров.

К моменту подготовки данной работы Госкомстат РФ опубликовал данные о структуре доходов расходов предприятий общественного пассажирского транспорта только за 1998 г. С учетом того, что доля расходов на материальные затраты в целом по транспорту в 1998–2000 гг. увеличилась, а доля бюджетных ассигнований в доходах транспортных предприятий за этот же период сократилась, можно предположить что наши оценки будут смещены в сторону занижения чистого бюджетного эффекта.

По данным Госкомстата РФ, в 1998 г. собственные доходы составляли от 65% до 78% от общего объема доходов предприятий общественного пассажирского транспорта, а на затраты, облагаемые НДС, приходится от 50% до 83% от всех затрат предприятий. Таким образом, как видно из *табл. 1.3*, при отмене льготы по НДС чистый бюджетный эффект будет положительным для всех видов общественного пассажирского транспорта, кроме метрополитена, что подтверждают оценки Министерства финансов РФ.

Таблица 1.3

| | Рентабельность | Доля бюджетных ассигнований в доходах | Доля налоговых платежей в расходах | Доля расходов на оплату труда и социальные платежи | Бюджетный эффект в долях объема услуг |
|---------------|----------------|---------------------------------------|------------------------------------|--|---------------------------------------|
| Автобусный | -3,7% | 12,2 | 7,5 | 32,4 | +3,3 |
| Трамвайный | -7,8% | 35 | 3,6 | 46,8 | +0,9 |
| Троллейбусный | -9,5% | 30 | 4,8 | 46 | +1,5 |
| Метрополитен | -1,6% | 24,8 | 2,6 | 14,9 | -2,3 |

Как показывают наши расчеты, в случае отмены льгот и введения единой ставки НДС прежний уровень поступлений по НДС может быть достигнут при снижении ставки вплоть до 16% (см. *табл. 1.4*).

Таблица 1.4

| Ставка НДС | 20% + 10% | 20% | 18% | 17% | 16% |
|--|-----------|-------|-------|-------|-------|
| Объем поступлений НДС в условиях 2002 г. (млрд руб.) | 712,4 | 885,6 | 797,0 | 752,8 | 708,5 |

По расчетам Министерства по налогам и сборам РФ возможности снижения унифицированной процентной ставки значительно меньше. В частности, при условии отмены 10%-ной ставки НДС и отмены всех льгот за исключением банковских и страховых операций и операций на рынке ценных бумаг прежний уровень поступлений по налогу может быть сохранен при снижении ставки не ниже 18,5%.

Отличие результатов расчетов определяется различными методологическими подходами к определению дополнительных доходов по НДС за счет отмены льгот.

Во-первых, используемый нами расчет Минфина РФ основан на прогнозных оценках поступлений по НДС в 2002 г., тогда как расчеты МНС – на фактическом исполнении за первое полугодие 2001 г. Соответственно,

различия в расчетах могут быть вызваны сезонностью в поступлении налога и изменениями в структуре налоговой базы в 2001 и 2002 гг. Тем не менее оценка действующей эффективной ставки (около 19%) в обоих случаях одинакова.

Во-вторых, МНС в своих расчетах не учитывало поступления по НДС через ГТК. Учет отмены ряда льгот по НДС при импорте также приводит к снижению расчетной унифицированной ставки.

В-третьих, в своих расчетах мы использовали готовые оценки Министерства финансов РФ бюджетных эффектов от отмены льгот, рассчитанные при предположении применения 20% ставки к налогооблагаемой базе по данным операциям. В то же время МНС производил первоначальный расчет расширенной (с учетом операций, по которым отменены льготы) налоговой базы, после чего к ней применялась новая, пониженная, ставка. Таким образом, бюджетные эффекты от отмены льгот в наших расчетах и расчетах Минфина являются несколько завышенными по сравнению с оценками МНС.

Сопоставление результатов и методологии наших расчетов и расчетов МНС позволяет сделать вывод о том, что при условии отмены ряда льгот унифицированная ставка НДС должна находиться в пределах от 16% до 18,5%. При этом 16% является, фактически, крайней нижней оценкой возможного снижения унифицированной ставки. При ставке ниже 16%, без учета возможного повышения уровня собираемости налога из-за снижения ставки, ожидается снижение поступления по НДС ниже текущего уровня.

Для оценки рассматриваемых предложений по реформированию законодательства о налоге на добавленную стоимость с точки зрения международного опыта взимания НДС необходимо принимать во внимание перечень основных стандартных категорий товаров и услуг, освобождаемых от НДС в странах Организации экономического сотрудничества и развития (см. *табл. 1.1*). Справочная информация о перечне товаров (работ, услуг), реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации освобождается от налогообложения, приведена в Приложении 1.

Глава 2. Реформа акцизного налогообложения и ее последствия

Введение

Переходная экономика может выиграть от рациональной организации акцизных схем, поскольку налог может выступать значительным источником налоговых поступлений на ранних этапах переходного периода. Вообще говоря, акцизы являются налогами, налагаемыми на специальный перечень товаров. Товары, облагаемые акцизами, обычно обладают общей характерной чертой: спрос на эти товары малоэластичен по отношению к уровню дохода. Акцизы были одним из первых налогов, вводимых в периоды экономической трансформации, поскольку их относительно легко ввести и следить за его уплатой. Эти административные преимущества проистекают из способности налоговых органов осуществлять контроль над физическим объемом определенных товаров вместо того, чтобы полагаться на бухгалтерские книги для его взимания. Исторически акциз считался налогом на производство, а не на потребление, и налагался на производителя, как правило, по месту производства. Этот налог существовал, или существует, на базе фиксированной суммы на единицу продукции, что дополняет административные преимущества налога. Кроме того, налог может давать значительные доходы, в особенности в расчете на единицу административных издержек, если перечень подакцизных товаров тщательно продуман и включает лишь ограниченный круг товаров.

Организация системы акцизов относительно проста и может дать налоговому ведомству и его сотрудникам значительный опыт по работе с товарами, сделки с которыми осуществляются в рамках рыночной экономики. Такой опыт поможет заложить основу более сложных методов аудита и контроля, необходимых для работы с НДС и подоходным налогом. Таким образом, акцизы могут обеспечить как доходы, помогающие справляться с трудностями переходного периода, так и помочь налоговому ведомству перейти на новые, более сложные методы налогообложения.

Кроме того, существуют определенные выгоды от обложения акцизами определенных товаров, считающихся вредными или ассоциирующихся с негативными побочными явлениями. Налогообложение может отчасти воспрепятствовать потреблению потенциально опасных товаров, таких, как

табачные изделия и алкоголь, а также, например, бензина и горючего, потребление которых связано с загрязнением атмосферы. Такие косвенные выгоды могут стать побочным результатом налога, однако большинство акцизов вводятся, как это и должно быть, для получения налоговых поступлений.

Для достижения этой цели акцизы должны быть просты как в организации, так и в применении, что может быть осуществлено за счет поддержания минимального перечня подакцизных товаров. В настоящее время большинство стран ограничило список подакцизных товаров табаком, алкоголем и определенным ассортиментом нефтепродуктов. Доходы от этих товарных групп высоки, круг их производителей относительно узок, и большинство товарных категорий четко определены. Далее, ставки налога не должны быть слишком высоки. Страны с переходной экономикой имеют относительно открытые границы, и контрабанда может стать проблемой в случае, если местные акцизы значительно выше соответствующих налоговых ставок в соседних странах. Нелегальное производство, в особенности кустарное производство алкогольных товаров, может возрасти, если ставки акцизов слишком высоки. Подобное производство имеет тенденцию снижать выгоды для общественного здоровья, которые предусматривались как одно из следствий введения налога. И наконец, налог должен взиматься как можно раньше в цепочке начисления добавленной стоимости. Акциз должен взиматься либо в момент импорта, либо производства (или отгрузки).

Два других фактора являются отличительной чертой современных акцизов. Во-первых, налог начисляется либо на стоимость, либо на единицу продукции, с поправкой на инфляцию. Налог в процентах от стоимости сложно применять на стадии производства – из-за трудности расчета заводской цены на момент отгрузки. Эта проблема может быть решена с использованием справочных рыночных цен, когда налог на стоимость рассчитывается на основе этой цены, после чего по этому результату рассчитывается стоимость единицы продукции и взимается налог на стадии производства. Другим удовлетворительным вариантом может быть взимание налога с единицы продукции с поправкой на инфляцию в случае, когда относительные цены изменяются незначительно, а инфляция высока. Во-вторых, методы налогообложения добавленной стоимости используются для кредитования акцизов, уплаченных за ресурсы, использованные для производства подакцизной конечной продукции, например крепленых вин. Иными словами, следует избегать каскадной схемы акцизов и использовать

методы, аналогичные НДС, обеспечивая тем самым взимание акциза как налога только на конечную продукцию.

Как мы уже отмечали, акцизы являются важным источником налоговых поступлений в переходный период. Доля доходов, полученных от акцизов, наиболее высока на самом первом этапе переходного периода, благодаря относительной легкости их сбора и четкому определению налоговой базы. Доходы бюджета не являются эластичными по отношению к личным доходам, и поэтому бюджетные доходы стабильны даже в первоначальных экономических циклах, которые могут возникнуть в переходный период. Следует также отметить, что относительная неэластичность акцизов по отношению к доходам вызовет падение относительной важности акцизных доходов с началом экономического роста.

2.1. Проблемы акцизного налогообложения до налоговой реформы в России

К числу основных проблем акцизного налогообложения, существовавших до начала налоговой реформы и принятия главы 22 Налогового кодекса, можно отнести необходимость в условиях инфляции пересмотра специфических ставок акцизов для сохранения уровня налоговых поступлений в реальном выражении, невыгодные для России принципы территориальности при уплате акциза с подакцизных товаров при торговле со странами СНГ, отсутствие эффективного контроля за производством и реализацией подакцизных товаров, в особенности, алкогольной и табачной продукции.

2.1.1. Индексация специфических ставок

Установление специфических ставок акцизов было обусловлено серьезными проблемами администрирования адвалорных ставок. Способы ухода от налогообложения в условиях применения адвалорных ставок были основаны главным образом на том, чтобы основную прибыль получать не при производстве и первичной реализации, а при перепродаже произведенных подакцизных товаров. Производителю таких товаров достаточно создать дочернюю или зависимую торговую компанию, чтобы продавать ей свою продукцию по минимально возможным ценам (и с минимальными акцизами), получая минимальную прибыль или даже убытки. За счет последней торговой надбавки (не облагаемой акцизами) торговая компания может уже довести цены на эту продукцию до рыночного уровня и получить максимально возможные прибыли при минимальных налогах.

Отсутствие в России каких-либо правил контроля над трансфертным ценообразованием при сделках между взаимозависимыми лицами и пресмотра налоговыми органами величины налоговых обязательств участников таких сделок позволяет эффективно минимизировать налоги. Особенно активно подобные механизмы использовались до недавнего времени в алкогольном производстве. Зачастую в таких схемах участвовали и региональные органы власти. Например, в Северной Осетии такая схема стала практически легальной и обязательной для производителей алкогольной продукции, а торговая надбавка делилась между торговлей, производителями и правительственным внебюджетным фондом, сравнимым по объему финансовых ресурсов с бюджетом республики, но неподконтрольным и находящимся в полном распоряжении республиканского правительства и президента.

Влияние высоких адвалорных ставок акцизов на возможности улучшения качества продукции, ее оформления, предпродажной подготовки или иного подобного улучшения особенно заметно на товарах алкогольной группы (где ставки акцизов устанавливались на уровне 800–900% от отпускной цены, не включающей акцизов), но, по-видимому, актуально и для других производств. Если, например, новая оригинальная бутылка или упаковка обойдется производителю подакцизной продукции дополнительно в 1 руб., то отпускная цена продукции, включающая акцизы, автоматически должна увеличиться на 9–10 руб. Зачастую покупатель не готов к такому резкому росту цен, а производитель не в состоянии покрывать подобные затраты за счет прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов. Такие каскадные ценовые эффекты возможны только при использовании адвалорных ставок.

Многие из перечисленных проблем отпали при замене адвалорных ставок акцизов специфическими в начале 1997 г. В результате удалось перевести на единый режим налогообложение импорта и внутреннего производства аналогичных подакцизных товаров. Была ликвидирована возможность ухода от акцизного налогообложения при помощи трансфертного ценообразования. У производителей появились дополнительные возможности для улучшения своей продукции, ее дизайна и продвижения ее на рынок. Теперь дополнительные расходы на подобные улучшения и рекламу не приводят автоматически к росту акцизов, хотя могут привести к увеличению себестоимости и отпускной цены товаров.

В то же время это породило ряд новых проблем, связанных в первую очередь с тем, что в условиях инфляции необходимость сохранения реаль-

ного уровня поступлений акцизов должна обуславливаться индексацией специфической ставки, что зачастую сталкивается с противодействием соответствующих лобби. В меньшей степени представляет проблему необходимость количественного контроля за подакцизными товарами – в отличие от контроля за бухгалтерской отчетностью и финансовыми потоками при адвалорной ставке.

В этой связи совершенствование акцизного налогообложения возможно путем автоматической коррекции специфической ставки по индексу потребительских цен, публикуемых ежемесячно Госкомстатом РФ. В перспективе возможен также переход к смешанной ставке акцизов, однако, это требует существенной проработки механизмов оценки налоговой базы для сокращения возможности по снижению обязательств по налогу.

2.1.2. Акцизное налогообложение в торговле со странами СНГ

В правовом регулировании акцизных сборов в торговле между странами СНГ до принятия второй части Налогового кодекса существовала значительная неопределенность. В соответствии с российской конституцией нормы международных договоров имеют приоритет над нормами внутреннего законодательства. Поэтому оптимальной была бы ситуация при которой внешнеторговый режим в рамках Содружества максимально полно регулировался бы многосторонними и двусторонними международными соглашениями. Однако на практике формально действуют бессрочные Договора о свободной торговле между странами СНГ и Соглашение о Таможенном союзе России и Белоруссии, к которому в дальнейшем присоединились Казахстан, Киргизия (Соглашения «О Таможенном союзе» от 6.01.1995 г. и от 20.01.1995 г.). Нормы этих документов сформулированы недостаточно конкретно, и многие из них фактически не применимы в отсутствие унифицированного таможенного законодательства, особенно в части акцизных сборов.

Принятая в 1996 г. новая редакция Закона «Об акцизах» гласила, что акцизы на импортные товары из стран СНГ могут взиматься при условии, что акцизы на экспортируемые товары в стране происхождения не выше, чем в России. При этом величина российских акцизов должна уменьшаться на величину акцизов, уплачиваемых в стране происхождения товаров.

Стремясь способствовать интеграции в рамках Содружества и одновременно защитить свой внутренний рынок, Россия пыталась осуществлять дифференцированную политику по отношению к своим основным партнерам из ближнего зарубежья. Однако на деле ситуация осложнялась,

например, тем, что через Белоруссию в Россию ввозились значительные объемы товаров, произведенные на территории третьих стран, причем на практике их не всегда легко выделить из всего объема российского импорта из Белоруссии. В этой связи норма закона «Об акцизах», предписывавшая взаимозачет акцизов при импортно-экспортных операциях между Россией и Белоруссией, представлялась необоснованной.

В торговле России с Казахстаном, Киргизией и Молдавией действовал механизм взаимозачетов акцизов, несмотря на то, что первые две из названных стран являются членами Таможенного союза. Это объясняется тем, что Соглашение о Таможенном союзе, как и двусторонние Соглашения о свободной торговле, содержит лишь общую норму о невзимании эквивалентных налогов. Поскольку налоговое законодательство и, в первую очередь, акцизное законодательство с этими странами не унифицированы, то отдельные государства сохраняли в этой области практически неограниченную свободу действия. При этом взаимозачет акцизов периодически приостанавливался как на определенный срок, так и в отношении отдельных позиций товарной номенклатуры, обычно в случае изменения национальной акцизной политики.

Особенно непроработанной была правовая база в торговле между Россией и Украиной. Как известно, членство Украины в СНГ носит особый характер, поскольку эта страна не присоединилась ко многим важным соглашениям в рамках СНГ (в частности к Соглашению о согласованных принципах налоговой политики от 13.03.92 г.). Механизм взаимозачетов акцизов в российско-украинской торговле действовал только в короткий период лета 1996 г.

В итоге к началу налоговой реформы сложилась ситуация, при которой субъекты внешнеэкономических связей не имели, с одной стороны, четких правовых ориентиров, с другой – в некоторых случаях должны были уплачивать акцизы дважды с импортируемых в Россию из сопредельных государств подакцизных товаров. Таким образом, непроработанность межгосударственных соглашений и соглашений о Таможенном союзе снижала как бюджетную эффективность акцизов, так и действенность интеграции в этой области.

В этой связи предлагалось в рамках реформы ввести в Налоговый кодекс положение, в соответствии с которым можно было бы перейти ко взиманию всех косвенных налогов по принципу страны назначения. Эта мера не должна была ущемлять интересы стран-партнеров по СНГ и не шла вразрез с нормами Таможенного союза.

2.1.3. Повышение качества контроля за уплатой акцизов с табачной и алкогольной продукции

В основном проблемы, связанные с уплатой акцизов с алкогольной и табачной продукции, носили откровенно криминальный или полукриминальный характер, в частности, неучтенное производство и реализация немаркированной продукции, занижение объемов производства, подпольное производство, искажение вида подакцизной продукции, контрабанда. В этой связи реформирование этого вида акцизов призвано было в первую очередь снизить остроту именно этой проблемы.

С этой целью предлагалось установить такие правила уплаты акцизов, которые бы в максимальной степени ограничили возможность ухода от налогообложения как законными, так и незаконными методами. Предлагалось, во-первых, изменить правила взимания акциза с помощью акцизных марок, а именно: сделать их способом уплаты полной суммы налогового платежа вместо существующего на данный момент авансового метода; во-вторых, ввести налогообложение литра произведенного или импортированного этилового спирта по ставке, равной ставке налога, применяемой к литру этилового спирта, содержащегося в конечном продукте, с последующим кредитованием при налогообложении конечного продукта; и, наконец, в-третьих, установить шедулярное налогообложение готовой алкогольной продукции с применением дифференцированных акцизных марок для каждой группы алкогольных изделий. Кроме того, предлагалось развивать систему гарантирования платежей по акцизу аккредитованными кредитными и страховыми учреждениями при предоставлении отсрочек по уплате налога, в случае использования давальческого сырья при изготовлении алкогольной продукции, а также в случае использования этилового спирта для производства неподакцизных товаров.

2.2. Положения реформы

Первый этап налоговой реформы включал в себя принятие четырех глав второй части Налогового кодекса, в том числе главы 22 «Акцизы». Основные изменения по отношению к действовавшему законодательству заключались в следующем.

В Налоговом кодексе в связи с отменой налога на реализацию ГСМ и снижением до 1% налога на пользователей автодорог были дополнительно введены акцизы на дизельное топливо и автомобильные масла и приблизительно в три раза увеличены акцизы на автомобильный бензин по сравне-

нию со ставками, действовавшими в 2000 г. Помимо индексации ставок на алкогольную продукцию было принято решение разделить уплату акцизов на алкогольную продукцию между ее 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 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 Республику Беларусь 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 исключаются из списка подакцизного минерального сырья с 1 января 2002 г. (п/п. 1 и 5 ст. 1 Федерального закона от 08.08.2001 № 126-ФЗ). 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.

Во исполнение положений главы 22 Налогового кодекса Постановлением Правительства РФ от 27 декабря 2000 г. № 1023 утверждены правила изготовления и реализации региональных специальных марок для маркировки алкогольной продукции, а также осуществления авансовых платежей по акцизам на алкогольную продукцию. Маркировка региональными специальными марками подлежит алкогольная продукция, реализуемая с акцизных складов организаций, за исключением пива и алкогольной продукции, ввозимой на территорию Российской Федерации. Марки изготавливаются российскими организациями – победителями конкурса, проводимого органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации. Стоимость марки не может превышать 0,5 руб., включая расходы

на ее доставку до управлений МНС РФ по субъектам Российской Федерации. Оплату стоимости марок налогоплательщики относят на расходы, подлежащие вычету при исчислении налога на доходы организации (налога на прибыль предприятий и организаций). Марки приобретаются налогоплательщиками в управлении МНС РФ по субъектам РФ только после внесения ими авансовых платежей по акцизам на алкогольную продукцию. При этом марки не могут быть переданы налогоплательщиком другим лицам. Постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 915 установлены ставки авансового платежа, уплачиваемого при покупке региональных специальных марок по подакцизным товарам:

- на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 25% включительно – 0,3 руб. за 1 марку;
- на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 25% – 0,8 руб. за 1 марку.

Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 2001 г. № 863 внесены изменения в Постановление Правительства РФ от 27.12.2000 г. № 1023, касающиеся правил изготовления и реализации региональных специальных марок для маркировки алкогольной продукции. Маркировке региональными специальными марками подлежит алкогольная продукция (кроме импортной и пива) с объемной долей этилового спирта свыше 9%, реализуемая с акцизных складов организаций. На такую алкогольную продукцию должна быть нанесена марка того субъекта Российской Федерации, на территории которого она будет реализована через розничную сеть или сеть общественного питания (исключение составляют отдельные субъекты РФ, относящиеся к территориям Крайнего Севера, где допускается продажа продукции, маркированной специальными марками других субъектов Российской Федерации).

Письмом МНС РФ от 6 ноября 2001 г. № БК-6-07/846 разъясняется, что перечень налогов и сборов установлен НК РФ. Порядок обязательной маркировки алкогольной продукции, подтверждающей легальность ее производства, установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.08.1996 № 938. Согласно положениям ст. 193 2-й части Налогового кодекса Российской Федерации, вступившей в силу с 1 июня 2001 г., вся алкогольная продукция, произведенная на территории Российской Федерации и реализуемая в розничную сеть, подлежит обязательной маркировке региональными специальными марками, порядок изготовления и реализации которых определен Правительством Российской Федерации от 27.12.2000 г. № 1023. Маркировка алкогольной продукции идентификаци-

онными марками, марками качества и любыми другими марками, введенными региональными законами и распоряжениями, является незаконной. Управлениям МНС РФ по налогам и сборам предписано запрещать реализацию продукции с иной маркировкой, чем предусмотрено НК РФ и принятыми в соответствии с ним документами.

Письмом МНС РФ от 29 июня 2001 г. № ВГ-6-03/502 установлено, что налогообложение акцизами подакцизных товаров, вывозимых в таможенном режиме экспорта за пределы таможенной территории Российской Федерации в государства – участники СНГ, также с 1.07.2001 г. производится в порядке, установленном Кодексом. Во взаимной торговле с Республикой Беларусь сохраняется существовавший до 1 июля 2001 г. порядок взимания налога на добавленную стоимость и акцизов.

В ходе реформирования акцизного налогообложения в целом были приняты предлагавшиеся положения, касавшиеся, в частности, установления принципа страны назначения при уплате акцизов в торговле со странами СНГ, были проиндексированы ставки акцизов. В то же время переход к полной уплате акцизов на алкогольную и табачную продукцию с помощью акцизных марок был отвергнут в ходе рассмотрения главы «Акцизы» в Государственной Думе под давлением лобби производителей алкогольной продукции.

Следует отметить, что установление акцизных складов явилось своеобразной реакцией на разделение уплаты акциза на алкогольную продукцию между производителями и оптовыми продавцами и было призвано гарантировать полную уплату акциза. В перспективе перевод уплаты этого вида акциза на розничное звено ввиду невозможности администрирования налога не предполагается. В этой связи положение о режиме акцизного склада будет сохранено.

В рамках продолжения налоговой реформы в 2002 г. было принято решение об установлении смешанной ставки акциза на табачные изделия, что обуславливает необходимость организации контроля за формированием стоимости, к которой будет применяться адвалорная часть акциза. В качестве одной из возможных альтернатив является установление контролируемых цен на эту продукцию – при регулярной индексации цен или при превышении ИПЦ определенных параметров.

2.3. Поступление акцизов в 2000–2001 гг.

Поступление акцизов по всем подакцизным товарам в 2000 и 2001 гг. представлены в *табл. 2.1*. Следует отметить, что существенный рост поступлений акцизов в реальном выражении на 48% произошел в основном за счет введения новых акцизов (на дизельное топливо и моторные масла) и увеличения акцизов на бензин (примерно в три раза). В совокупности эти меры привели к увеличению поступлений акцизов в 2001 г. по сравнению с 2000 г. более чем на 0,25 п.п. в долях ВВП.

Можно отметить также, что установление в соответствии с п. 2 ст. 204 главы 22 Налогового кодекса отсрочки на 3 месяца по уплате акциза на бензин с октановым числом свыше «80», а также распространение аналогичной нормы в соответствии со ст. 23 Федерального закона от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ на дизельное топливо и бензин с октановым числом ниже «80», привело к тому, что поступления данных акцизов в апреле выросли по сравнению с первыми тремя месяцами весьма значительно – по акцизам на бензин с 0,11–15% ВВП в I квартале до 0,18% ВВП в апреле и до 0,28% ВВП в течение оставшихся месяцев 2001 г., – по акцизам на дизельное топливо с 0 в течение первых трех месяцев до 0,6% ВВП – в апреле и до 0,14% ВВП – в середине года.

Изменения в порядке взимания акцизов на алкоголь (введение акцизных складов с 1 июля 2001 г.) незначительно повлияли на уровень поступлений акцизов на алкогольную продукцию в долях ВВП.

Анализ задолженности по акцизам свидетельствует о сокращении реального накопленного ее объема в 2001 г. на более чем 12%. При этом прирост задолженности в 2001 г. составил в номинальном выражении всего 0,95 млрд руб., или 0,01% ВВП. При этом в общей структуре задолженности недоимка по налогу сократилась в реальном выражении на 40%, а отрицательный прирост в 2001 г. составил 0,04% ВВП.

В структуре задолженности по видам акцизов наибольшее сокращение претерпел акциз на нефть – в реальном выражении более чем на 55%. При этом реальный объем недоимки по нему сократился почти в 20 раз, что соответствует отрицательному приросту равному 0,02% ВВП. В то же время отсроченные платежи по данному виду акциза выросли в реальном выражении в 5 раз.

Исключением из общей картины является акциз на табачные изделия, задолженность по которому выросла в 2001 г. в реальном выражении более

чем в 2,5 раза. Вероятной причиной этого стало снижение собираемости данного вида акциза в 2001 г.

Таблица 2.1

Поступления акцизов в 2000–2001 гг. (в % ВВП)

| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Акцизы по подакцизным товарам | 2,2 | 2,4 | 2,0 | 2,1 | 2,4 | 2,4 | 2,3 | 2,2 | 2,1 | 2,1 | 2,1 | 2,2 |
| ---в федеральный бюджет | 1,9 | 2,0 | 1,6 | 1,7 | 1,9 | 1,9 | 1,8 | 1,7 | 1,6 | 1,6 | 1,6 | 1,7 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 |
| В том числе: | | | | | | | | | | | | |
| Этиловый спирт-сырец из пищ. сырья, спирт этил. из пищ. сырья и спирт пищевой | 0,10 | 0,09 | 0,09 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,09 | 0,09 | 0,10 |
| ---в федеральный бюджет | 0,04 | 0,04 | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,06 | 0,06 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 |
| Этил. спирт-сырец из всех видов сырья, спирт этил. из всех видов сырья, кроме пищевого | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Спиртосодержащие растворы | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Водка, ликероводочные изделия | 0,36 | 0,41 | 0,39 | 0,37 | 0,38 | 0,38 | 0,37 | 0,37 | 0,36 | 0,36 | 0,36 | 0,38 |
| ---в федеральный бюджет | 0,18 | 0,21 | 0,21 | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,18 | 0,18 | 0,17 | 0,18 | 0,18 | 0,19 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,17 | 0,20 | 0,19 | 0,18 | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,18 | 0,18 | 0,18 | 0,19 |

Таблица 2.1 продолжение

| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Коньяк, шампанское, вино натуральное | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Другие алкогольные напитки | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| Пиво | 0,03 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,03 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| Табачные изделия | 0,04 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,04 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| Ювелирные изделия | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Бензин автомобильный | 0,07 | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,13 | 0,16 | 0,15 | 0,15 | 0,15 | 0,15 | 0,17 | 0,17 |
| ---в федеральный бюджет | 0,07 | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,15 | 0,15 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,02 | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Легковые автомобили и мотоциклы | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| ---в федеральный бюджет | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| Природный газ | 1,43 | 1,46 | 1,13 | 1,22 | 1,48 | 1,49 | 1,38 | 1,27 | 1,20 | 1,16 | 1,18 | 1,25 |
| ---в федеральный бюджет | 1,43 | 1,46 | 1,13 | 1,22 | 1,48 | 1,46 | 1,36 | 1,25 | 1,19 | 1,14 | 1,16 | 1,24 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Нефть, включая стабилизированный газовый конденсат | 0,13 | 0,19 | 0,14 | 0,12 | 0,15 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,11 | 0,12 |
| ---в федеральный бюджет | 0,13 | 0,19 | 0,14 | 0,12 | 0,13 | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,10 | 0,10 | 0,09 | 0,10 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Дизельное топливо | | | | | | | | | | | | |

Таблица 2.1 продолжение

| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
|--|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| ---в федеральный бюджет | | | | | | | | | | | | |
| Моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей | | | | | | | | | | | | |
| ---в федеральный бюджет | | | | | | | | | | | | |
| Прочие товары (сырье) | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | | | | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Акцизы по подакцизным товарам | 2,6 | 2,7 | 2,6 | 2,7 | 2,8 | 2,8 | 2,7 | 2,6 | 2,5 | 2,4 | 2,5 | 2,6 |
| ---в федеральный бюджет | 2,2 | 2,3 | 2,1 | 2,3 | 2,4 | 2,4 | 2,3 | 2,2 | 2,0 | 2,0 | 2,0 | 2,1 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 |
| В том числе: | | | | | | | | | | | | |
| Этиловый спирт-сырец из пищ. сырья, спирт этил. из пищ. сырья и спирт пищевой | 0,07 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 |
| ---в федеральный бюджет | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Этил. спирт-сырец из всех видов сырья, спирт этил. из всех видов сырья, кроме пищевого | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |

Таблица 2.1 продолжение

| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
|--------------------------------------|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Спиртосодержащие растворы | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Водка, ликеро-водочные изделия | 0,44 | 0,43 | 0,42 | 0,40 | 0,41 | 0,40 | 0,40 | 0,38 | 0,37 | 0,38 | 0,38 | 0,40 |
| ---в федеральный бюджет | 0,22 | 0,22 | 0,21 | 0,21 | 0,21 | 0,20 | 0,20 | 0,19 | 0,18 | 0,19 | 0,19 | 0,20 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,22 | 0,21 | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,19 | 0,18 | 0,19 | 0,19 | 0,20 |
| Коньяк, шампанское, вино натуральное | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Другие алкогольные напитки | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| Пиво | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| Табачные изделия | 0,07 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,10 | 0,09 | 0,10 | 0,10 | 0,10 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,07 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,10 | 0,09 | 0,10 | 0,10 | 0,10 |
| Ювелирные изделия | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Бензин автомобильный | 0,15 | 0,14 | 0,11 | 0,18 | 0,23 | 0,26 | 0,28 | 0,29 | 0,27 | 0,28 | 0,28 | 0,28 |
| ---в федеральный бюджет | 0,15 | 0,14 | 0,11 | 0,18 | 0,23 | 0,26 | 0,28 | 0,29 | 0,27 | 0,28 | 0,28 | 0,28 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Легковые автомобили и мотоциклы | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Таблица 2.1 продолжение

| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
|---|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Природный газ | 1,66 | 1,75 | 1,64 | 1,67 | 1,69 | 1,62 | 1,48 | 1,35 | 1,27 | 1,23 | 1,25 | 1,31 |
| ---в федеральный бюджет | 1,66 | 1,75 | 1,64 | 1,67 | 1,69 | 1,62 | 1,48 | 1,35 | 1,27 | 1,23 | 1,25 | 1,31 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Нефть, включая стабилизированный газовый конденсат | 0,08 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,13 |
| ---в федеральный бюджет | 0,08 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,13 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Дизельное топливо | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,06 | 0,11 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,14 | 0,14 | 0,13 | 0,13 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,06 | 0,11 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,14 | 0,14 | 0,13 | 0,13 |
| Моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Прочие товары (сырье) | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | | | | | | | | | | | | |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Таблица 2.2

Рост реальной задолженности по акцизам в 2001 г. по отношению к 2000 г. в % и прирост задолженности в 2001 г. в % ВВП

| | Рост накопленной реальной задолженности | | | Прирост задолженности | | |
|---|--|----------|---------------------|--|----------|---------------------|
| | Задолженность в консолидированный бюджет | Недоимка | Отсроченные платежи | Задолженность в консолидированный бюджет | Недоимка | Отсроченные платежи |
| Всего по акцизам | 87,3 | 61,5 | 89,9 | 0,011 | -0,043 | 0,008 |
| Акциз на этиловый спирт-сырец из пищевого сырья, спирт этиловый из пищевого сырья и спирт пищевой | 78,6 | 38,4 | 120,5 | -0,002 | -0,012 | 0,004 |
| Акциз на водку, ликеро-водочные изделия | 91,4 | 50,4 | 105,0 | 0,008 | -0,027 | 0,005 |
| Акциз на коньяк, шампанское (вино игристое), вино натуральное | 86,7 | 46,4 | 107,3 | 0,000 | -0,003 | 0,001 |
| Акциз на табачные изделия | 265,5 | 231,5 | 112,4 | 0,003 | 0,002 | 0,000 |
| Акциз на бензин автомобильный | 88,5 | 58,6 | 100,7 | 0,001 | -0,004 | 0,002 |
| Акциз на легковые автомобили и мотоциклы | 76,5 | 25,7 | 82,7 | -0,002 | -0,002 | 0,000 |
| Акциз на природный газ | 92,6 | 166,8 | 67,0 | 0,007 | 0,019 | -0,011 |
| Акциз на нефть и стабилизированный газовый конденсат | 43,3 | 4,7 | 484,2 | -0,012 | -0,021 | 0,008 |
| Акциз на дизельное топливо | - | - | - | - | - | - |
| Акциз на моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей | - | - | - | - | - | - |

Библиография

1. *Terra B.J.M.* Chapter 8. Excises // *Tax Law Design and Drafting*. Ed. Victor Thuronyi. IMF.
2. *Walsh J.T., Fulford R., Thurston J.* Russian Federation: Administration of Excise Taxes on Alcohol Products. IMF: Washington, DC, February 1997.
3. *Аукуционец С., Батяева А.* Какие налоговые реформы выгодны государству? // *Вопросы экономики*, 2001. № 9.
4. *Баткибеков С., Кадочников П., Луговой О., Синельников С., Трунин И.* Оценка налогового потенциала регионов и распределение финансовой помощи из федерального бюджета / Совершенствование межбюджетных отношений в России. Сб. ст. Серия «Научные труды ИЭПП», № 24Р. М., ИЭПП, 2000. С. 239–364; <http://www.iet.ru/>.
5. *Баткибеков С.* Реформирование акцизного налогообложения / Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа / Под ред. М. Алексеева, С. Синельникова // Серия «Научные труды ИЭПП», № 19Р. М., ИЭПП, 2000.
6. *Песчанских Г.* Способы противодействия налоговой преступности и теневому обороту // *Вопросы экономики*, 2002. № 1.
7. *Пушкарева В.М.* Либеральный поворот налоговой политики в России // *Финансы*, 2001. № 1.
8. *Синельников С., Анисимова Л., Баткибеков С., Медоев В., Резников К., Шкребела Е.* Проблемы налоговой системы России: анализ ситуации и перспективы развития. М., 1998.

Глава 3. Налог на прибыль: анализ принятого в 2001 г. порядка взимания налога с точки зрения возможных последствий его введения

Введение

Работа над главой 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» имела достаточно долгую историю, характеризовалась значительными изменениями от чтения к чтению не только технического, но и концептуального характера. Можно предположить, что эта работа еще окончательно не завершена, поскольку принятая редакция главы имеет ряд особенностей, одна часть которых не является в полной мере приемлемой с точки зрения соответствия фискальным целям, а другая не соответствует принципу нейтральности как в отношении инвестиционных решений, так и в отношении источников финансирования инвестиций.

Однако основные итоги заключаются все-таки в создании более благоприятного для бизнеса, более справедливого и менее искажающего налога. Вычитаемость необходимых для бизнеса расходов, возможность более быстрой налоговой амортизации, снижение ставки налога, частичная интеграция подоходного налога и налога на прибыль могут существенно способствовать улучшению инвестиционного климата. Отмена льгот уменьшает существовавшее неравенство условий для предприятий, ведущих разные виды деятельности, находящихся на разных стадиях жизненного цикла, финансирующихся из разных источников.

3.1. Исследование возможности стимулирующего эффекта в отношении инвестиций нового порядка налогооблагаемой прибыли с учетом снижения ставки, отмены льгот, наличия ограничений на перенос убытков

Особо важным при рассмотрении принятой редакции главы Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» является анализ тех ее положений, которые могут иметь существенное влияние на решения предпри-

ятий об инвестициях, выбор ими способа финансирования и на доступность средств финансирования инвестиций.

3.1.1. Отмена налоговых льгот и снижение ставок

Одним из важнейших решений, принятых Государственной Думой в отношении налога на прибыль, является отмена всех льгот¹⁰, в том числе льгот на финансирование капитальных вложений. Этим решениям посвящено значительное число публикаций, преимущественно критического характера. При этом обычно подчеркивается острота проблемы финансирования инвестиций в российской экономике. Увеличения посленалоговой доходности капитала можно добиться не только с помощью льгот, но и посредством снижения ставки. Ставка налога была снижена с 35% до 24%. Однако вопрос заключается в том, что привлечение средств для финансирования инвестиций в России затруднено по целому ряду причин. Прежде всего важно понять, в какой степени и для каких предприятий данная льгота снижала остроту проблемы.

Здесь следует отметить, что различного рода налоговые меры, направленные на стимулирование инвестиций, применялись и применяются как в развитых индустриальных странах, так и в развивающихся и в переходных экономиках. Однако даже сторонники предоставления налоговых льгот согласны с тем, что в вопросе привлечения инвестиций гораздо большее значение, чем эффективные налоговые ставки, имеют политическая и экономическая стабильность и институциональные проблемы, в частности проблема инфорсmenta прав собственности. Опыт различных стран также показывает, что применение одних только налоговых мер не приводит к существенным успехам в привлечении инвестиций. В тех странах, которые добивались экономического роста, используя при этом налоговые стимулы, не наблюдалось выраженных политических, экономических и административных проблем. При этом многие страны применяли инвестиционные льготы без заметного успеха в привлечении инвестиций. В то же время в некоторых странах, например, в Чили и Эстонии, наблюдался бурный эко-

¹⁰ Вопрос относительно того, все ли льготы отменены, является спорным. Целый ряд налоговых преимуществ сохранен или даже расширен. Например, сохранены льготы в отношении финансового лизинга. Не включается в доходы имущество, передаваемое дочерним организациям или полученное от них. Однако терминология, принятая в главе 25 Налогового кодекса, относит эти преимущества к разрешенным расходам или к не включаемым в налоговую базу доходам.

номический рост, хотя налоговые стимулы не применялись (см. *Chua D. Tax Incentives. In «Tax Policy Handbook», 1995).*

В последнее время как в экономическом сообществе, так в среде предпринимателей сложилось отчетливое понимание того, что после снижения политических рисков в российской экономике одним из основных обстоятельств, препятствующих решению проблемы финансирования инвестиций, стал так называемый «кризис доверия» российским предприятиям со стороны потенциальных инвесторов, как отечественных, так и иностранных (см. *Радыгин, Энтов, 2001*). Очевидно, что в условиях, когда законодательство не создает препятствий выводу прибыли с предприятия в интересах узкой группы крупных акционеров и представляющего их интересы менеджмента, вероятность миноритарных акционеров получить доход либо в виде достаточных дивидендов, либо в виде прироста стоимости акций становится пренебрежимо малой. Данное утверждение не означает, что все предприятия стремятся к выводу прибыли и обману миноритарных акционеров. Оно лишь означает, что потенциальные держатели небольших или диверсифицированных пакетов акций не могут заранее определить намерения крупных владельцев конкретного предприятия и оценивают среднюю вероятность по экономике в целом того, что их вложения не принесут дохода исходя из того, что защита их интересов затруднена.

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

Последствия такого положения очевидны – в сложившейся ситуации потери несут, прежде всего, те предприятия, которые стремятся к развитию и предложению своих ценных бумаг на финансовых рынках. Следует отметить, что данная проблема является особенно важной не только в силу того, что предприятия страдают от недостатка средств для финансирования своей деятельности. Кризис доверия приводит к фактической недоступности для населения инвестирования сбережений, невозможности эффективного функционирования институциональных инвесторов, особенно таких, как

инвестиционные и пенсионные фонды, которые по своей природе не должны быть крупными акционерами, так как именно диверсификация пакета ценных бумаг обеспечивает приемлемые для их клиентов риски.

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

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

Следует отметить, что льготы приводят к издержкам для экономики. В число явно наблюдаемых издержек, прежде всего, следует включить потери доходов бюджета (см. *Holland D., Vann R.J. Income Tax Incentives for Investment. 1998*). При этом важно осознавать, что потери доходов бюджета в силу предоставления льгот одним налогоплательщикам – это неизбежные потери других налогоплательщиков. Выпадающие доходы бюджета либо будут получены за счет увеличения налоговых ставок по другим налогам, либо профинансированы за счет долга, а значит, приведут или к потерям будущих поколений, или к неосуществлению важных для общества проектов, связанных с финансированием общественных благ и благ с особыми достоинствами. При этом в значительной степени эти потери доходов не компенсируются выгодами, поскольку большей частью льготы предоставляются тем инвестициям, которые были бы осуществлены в любом случае. Исследования результатов применения льгот в различных странах показали, что льготы часто применяются в отношении инвестиций в краткосрочные высокодоходные проекты.

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

неопределенность для налогоплательщика, что может привести к сдерживанию тех самых инвестиций, ради которых и устанавливались льготы.

Менее явные и трудно измеримые издержки возникают в силу искажающего характера льгот (см. *Chua D. Tax Incentives. 1995*). При наличии льгот изменяется структура доходности после налогообложения различных видов деятельности по сравнению с той, которая была бы в отсутствие налогообложения, а также при налогообложении в отсутствие льгот. Это приводит к неэффективному размещению ресурсов.

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

При разработке данной льготы предполагалось, что она должна применяться только в отношении чистых инвестиций, поскольку уменьшать налоговую базу разрешалось только на те суммы капитальных вложений, которые превышали начисленную за период амортизацию. Но возможность применения пониженных норм амортизации, появившаяся с некоторыми ограничениями с 1994 г., а затем с 1998 г. расширенная, делала это ограничение менее связывающим.

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

входу в отрасль конкурента¹¹. Расширение инвестиционного вычета путем включения в расходы, уменьшающие налоговую базу, финансирования жилищного строительства, усугубляет проблему. Давно функционирующее предприятие при наличии такой льготы может за счет нее обеспечивать часть вознаграждения своих работников в виде более дешевого жилья, а значит, снижать не только затраты на капитал, но и затраты на труд. В этих условиях конкурировать вновь входящим в отрасль предприятиям становится еще сложнее.

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

Таким образом, те фирмы, которые недавно созданы и недавно начали деятельность на некоем рынке, были вынуждены не просто конкурировать с давно действующими в отрасли предприятиями, но конкурировать в условиях, когда эти действующие предприятия могут получить существенные преимущества путем применения льгот. Причем вышеизложенное относится также и к другим льготам, применяемым предприятиями, но к инвестиционной льготе особенно. Это обстоятельство является критически важным в ситуации, когда в связи с кризисом доверия вновь создающиеся и входящие в отрасль предприятия не могут привлечь достаточных средств для финансирования своих расходов.

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

¹¹ Известно, что монополии часто по ряду причин поддерживают избыточные мощности. Одна из причин поддержания избыточных мощностей связана с возможностью при их наличии блокировать вход конкурента путем угрозы краткосрочного расширения объемов выпуска до уровня, при котором снизившаяся цена вызовет разорение конкурента. Если поддержание избыточных мощностей финансируется другими налогоплательщиками, использование такой возможности может быть особенно привлекательным.

Имеет право на существование и сложно проверяемая гипотеза о том, что наличие льготы могло уменьшать стимулы для крупных предприятий к поиску путей преодоления кризиса доверия. Возможность принудительного привлечения с использованием государства 35% средств для финансирования инвестиций давала возможность тем, кто мог использовать льготу, обходиться без привлечения инвестиций на добровольной основе с использованием финансовых рынков. Поскольку группы влияния преимущественно представляют интересы именно крупных предприятий, нельзя исключить, что с отменой льготы процессы совершенствования законодательства и механизмов его реализации в направлении защиты прав инвесторов могут усилиться.

Дополнительным аргументом в пользу отмены льготы может служить то обстоятельство, что, несмотря на ее наличие, рост инвестиций в последнее десятилетие не наблюдался, а проблема с привлечением средств для их финансирования сохранилась.

В силу всех вышеизложенных причин принятое Государственной Думой решение об отмене всех льгот по налогу на прибыль с одновременным снижением ставки налога с 35% до 24% следует рассматривать как способствующее улучшению инвестиционного климата. Эти меры приведут к созданию равных условий для предприятий, как действующих, так и вновь создающихся, и могут способствовать эффективному инвестированию и увеличению объемов производства, разумеется, при условии снижения рисков для инвесторов.

3.1.2. Перенос убытков

Еще один вопрос, на который после отмены льгот следует посмотреть под иным углом зрения, – это порядок переноса убытков на будущее. Срок, в течение которого разрешен перенос убытков на будущее, расширен по сравнению с действовавшим ранее законодательством с пяти до десяти лет. Сложнее обстоит дело с другим ограничением. При наличии инвестиционной льготы и других льгот право вычета убытков прошлых лет рассматривалось в числе льгот, поэтому суммарное ограничение в размере 50% прибыли текущего периода, применяемое к льготам, уменьшающим базу налогообложения, распространялось и на перенос убытков. После отмены льгот Комитетом по бюджету и налогам Государственной Думы предложено, а Государственной Думой одобрено, решение ограничить возможность переноса убытков на будущее суммой, не превышающей 30% налоговой базы. Отметим, что Министерство финансов вносило предложение об огра-

ничении суммы убытка, принимаемого к уменьшению текущей налоговой базы, 50%. Ограничение возможности вычета убытков из будущих доходов, особенно долей от прибыли, не является вполне адекватным целям выравнивания условий для всех предприятий и создания благоприятного климата для инвестирования. Этот порядок несколько не лучше, а для многих предприятий (для тех, у кого отдача от инвестиций происходит в течение длительного времени) даже хуже переноса убытков равными долями. Как известно, если налоговый порядок симметричен по отношению к прибыли и убыткам (т.е. в случае понесенных убытков отрицательная сумма налога в том или ином виде возмещается налогоплательщику), риски инвестирования с введением такого налога не только не растут по сравнению с безналоговой ситуацией, но и снижаются в отношении тех же самых инвестиций, поскольку государство в этом случае разделяет часть указанных рисков (см, например, *Atkinson A., Stiglitz, 1980*). То есть налог с полной налоговой компенсацией потерь приводит к увеличению вложений в рискованные активы, причем соответствующая ставке налога часть выигрыша от таких инвестиций достается государству, как неголосующему акционеру инвестирующего предприятия. Это стимулирует развитие новых производств, инновационную деятельность, способствует привлечению прямых иностранных инвестиций. Полная или приближенная к полной возмещаемость налога в настоящее время, возможно, была бы для России слишком радикальной мерой, однако ограничение переноса убытков на будущее долей в 30% от налоговой базы служит лишь краткосрочным фискальным целям (причем выгода от такого ограничения для доходов бюджета, вероятно, окажется незначительной даже в краткосрочном периоде) и создает существенные препятствия осуществлению долгосрочных и инновационных инвестиционных проектов.

Более того, такая мера может сдерживать создание новых организаций и совершенствование действующих в соответствии с современными технологиями даже без учета рисков. Новые организации, возможности диверсификации которых ограничены, особенно осуществляющие проекты с отдачей, происходящей с некоторым временным лагом, могут нуждаться в переносе убытков значительно в большей степени, чем действующие. Кроме того, способствовать выгодам действующих и крупных производств может также и сочетание с ограничением переноса убытков права применять пониженные нормы амортизации. Предприятие, которое располагает значительным объемом амортизируемого имущества, может в случае возникновения убытка в некотором налоговом периоде применить пониженные нор-

мы амортизации и таким образом перенести убыток на будущее (правда, с точки зрения приведенной стоимости с меньшей выгодой, чем в случае его непосредственного переноса). Если проект, который рассматривается, приносит недостаточно высокую доходность, ограничение переноса убытков может привести к тому, что затраты не будут компенсированы даже в номинальном выражении, а тем более с точки зрения дисконтированной стоимости, и проект будет отвергнут. Если проект отвергается в силу наличия альтернативных, более доходных проектов, это решение ведет к Парето-улучшению. Совсем по-другому следует рассматривать последствия отвержения проекта только в силу налоговых причин, особенно если это результат различий в налоговых условиях для разных налогоплательщиков. Реорганизация действующих предприятий и совершенствование ими производства может тормозиться в тех случаях, когда при этом требуется прекращение прежнего производства и значительные единовременные затраты. В этом случае также вероятно возникновение убытка на первых порах, а ограничение на его перенос может привести к тому, что ожидаемая чистая приведенная стоимость доходов, получаемых при использовании старой технологии, будет выше, чем в случае изменений.

При определении потерь бюджета от отмены этого ограничения следует принимать во внимание поведенческие реакции экономических агентов. Отмена ограничения на перенос убытков, разумеется, вызовет временное снижение доходов бюджета. Во-первых, будут в полной мере учтены уже накопленные убытки; во-вторых, появятся убытки, связанные с началом деятельности новых предприятий и реорганизацией действующих; в-третьих, часть осуществленных проектов окажется убыточной (выше говорилось о влиянии ограничений на принимаемый риск). Однако эти потери в перспективе должны с избытком компенсироваться расширением числа предприятий, ростом инвестиций, улучшением технологии и, в том числе, сопутствующим ростом доходов бюджета. Более того, настоящий момент может быть и достаточно благоприятным для отмены ограничения. Доходы, возникающие в связи с переходом на метод начислений, подлежат налогообложению с рассрочкой в течение 5 лет (см. ст. 10 Закона 110-ФЗ от 6 августа 2001 г.). Если основная часть потерь от отмены ограничения на перенос убытков придется на этот период, то их частично или полностью могут компенсировать указанные доходы. В дальнейшем, когда этот источник доходов будет исчерпан, выпадающие от отмены ограничения доходы придется компенсировать из других источников.

3.1.3. Вычитаемость расходов

Росту инвестиций может способствовать и увеличение посленалоговой доходности предприятий, связанное с отменой целого ряда действовавших ранее ограничений на вычет расходов.

К вычету из налоговой базы принимаются все необходимые для ведения бизнеса расходы. Разумеется, ограничения встречаются, но в тех случаях, когда отсутствие ограничений создает возможности уклонения от налогообложения или налогового планирования. Более того, новая глава Налогового кодекса не устанавливает некоторых применяемых в мировой практике ограничений и представляет предприятиям возможность вычитать некоторые расходы до их фактического осуществления посредством формирования резервов.

Расходы на НИОКР

Расширена возможность вычета расходов на НИОКР из базы налогообложения (см. ст. 262 Налогового кодекса). Как результативные, так и безрезультатные расходы капитализируются на три года, но безрезультатные «подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов». В этом случае может сложиться тенденция оформлять их в документах как результативные. Было бы целесообразно установить одинаковый порядок вычета расходов для результативных и безрезультатных расходов на НИОКР, поскольку различить эти категории в случае проверки налоговыми органами невозможно. Кроме того, поскольку НИОКР всегда связаны с риском, ограничение на принятие убытка от безрезультатных НИОКР приведет к дестимулирующему эффекту. В то же время принимать безрезультатные НИОКР к вычету в текущем периоде, как предлагалось в некоторых проектах, и одновременно капитализировать расходы на результативные НИОКР также нецелесообразно, поскольку объявить любые НИОКР безрезультатными достаточно легко. Во многих странах на расходы для НИОКР предоставляются налоговые льготы, однако для России такая мера может оказаться опасной в силу распространенной склонности к уклонению от налогообложения.

Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств

Расходы на ремонт и техническое обслуживание основных средств принимаются к вычету в текущем периоде на значительно более мягких условиях, чем ранее (см. ст. 260 Налогового кодекса).

Так, организациями промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб, жилищно-коммунального хозяйства расходы на ремонт основных средств принимаются к вычету в размере фактических затрат в текущем периоде в составе прочих расходов. Для остальных налогоплательщиков установлено ограничение для принятия к вычету расходов на ремонт в текущем периоде размером 10% первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств. Остальная часть расходов капитализируется и включается в расходы равными долями в течение 5 лет или, если срок полезного использования меньше, то в течение срока полезного использования.

В случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения на сумму произведенных расходов увеличивается первоначальная стоимость основных средств (см. ст. 257 Налогового кодекса). Однако в некоторых случаях такие действия трудно отличить от ремонта, что может приводить к злоупотреблениям, с одной стороны, и, с другой стороны, к попыткам налоговых органов классифицировать расходы на ремонт как расходы на указанные усовершенствования, а значит – к разногласиям между налогоплательщиками и налоговыми органами. Следует отметить, что именно неограниченный вычет расходов на ремонт может создать возможности для злоупотреблений, поэтому их следовало бы ограничить для всех налогоплательщиков долей от стоимости основных средств.

Расходы на рекламу, страхование, выплату процентов, обучение персонала

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. Уменьшение такого рода ограничений способствует росту посленалоговой доходности инвестиций, при корректном оп-

ределении таких расходов база налогообложения определяется с меньшими искажениями, поэтому смягчение условий принятия расходов (которые были чрезмерно жесткими) можно рассматривать как меру, способствующую увеличению инвестиционной привлекательности российского бизнеса.

В отличие от действовавшего до 2002 г. порядка расходы по уплате процента за использование заемных средств принимаются к вычету независимо от целей, на которые получен кредит или ссуда. Однако в силу того, что процентные доходы могут при определенных обстоятельствах облагаться по пониженным ставкам в сравнении со ставкой налога на доход организаций, а значит, возникают возможности налогового планирования посредством выплаты других доходов под видом процентного, целесообразно регламентировать вычет процента из налогооблагаемой прибыли. Поэтому решение сохранить (модифицировав его) ограничение на размер принимаемых к вычету процентов по кредитам разумно. Но ранее был предусмотрен вычет процентов (по кредитам банков, бюджетным ссудам, а также по облигациям, обращающимся на организованных рынках с учетом некоторых дополнительных ограничений на характер ссуды) в пределах ставки рефинансирования плюс 3 п.п. для ссуд в рублях и ставки ЛИБОР плюс 3 п.п. по ссудам в иностранной валюте. Однако 3 п.п. при разных значениях ставки рефинансирования составляют разную относительную величину. По мере снижения инфляции такой порядок, по крайней мере для рублевых ссуд, приводит к относительно высокому разрешенному к вычету проценту. В принятой главе Налогового кодекса вычет процента ограничивается величиной ставки рефинансирования, увеличенной на 10% по кредитам, оформленным в рублях, и величиной 5% по кредитам в валюте.

Однако некоторые из этих расходов наряду с рядом других часто используются для налогового планирования или уклонения от налогообложения, поэтому определенные меры, препятствующие этому, могли бы быть целесообразными. Эти проблемы более подробно освещаются в соответствующих разделах настоящей работы.

Начисление амортизации для целей налогообложения

Важным элементом налоговой системы, влияющим на инвестиционные решения, является порядок начисления амортизации для налоговых целей (см. *Gordon R.K. Depreciation, Amortization, and Depletion. 1998*). В этом отношении также произошли важные изменения. Действовавший до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса порядок основывался на линейном методе списания амортизации и предполагал использование устарев-

ших норм амортизационных отчислений. Вдобавок классификация активов являлась чрезвычайно громоздкой.

В числе предложений, вносившихся в Государственную Думу, было и предложение о начислении амортизации для целей налогообложения по методу убывающего остатка в составе укрупненных групп. В частности, один из вариантов такого порядка (с нашей точки зрения, не вполне последовательный), предлагался Министерством финансов РФ, а другой был подготовлен ИЭПП и вносился в Государственную Думу в виде поправок сначала к редакции Минфина, а затем к принятой в первом чтении редакции главы 25 Налогового кодекса. Такой порядок дает предприятиям возможность в первые месяцы и годы эксплуатации амортизируемого имущества относить на расходы значительную часть его стоимости. Значительный плюс такой системы заключается еще и в том, что если доход, порождаемый активом, уменьшается с ростом срока его использования, то амортизация по методу убывающего остатка в большей степени отражает экономическую амортизацию актива в сравнении с линейным методом. Вместо дифференцированной системы амортизационных норм, действующей в настоящее время, предлагалось использование укрупненных амортизационных групп. Всего предполагалось вести учет по семи таким группам. В сочетании с методом убывающего остатка это значительно упрощало бы учет амортизации и проверку правильности начисления. Следует отметить, что предлагавшийся Министерством финансов вариант можно было сделать еще более простым и прозрачным. В частности, можно было при реализации основных средств уменьшать стоимость амортизационной группы не на определяемую расчетным путем остаточную стоимость, а на величину выручки от реализации актива. Это давало бы возможность совсем отказаться от расчета остаточной стоимости и предельно упростить учет амортизируемого имущества (вариант, аналогичный принятому в ряде стран, в частности в Канаде). Основным возражением против такого порядка налогообложения реализации амортизируемого имущества было то, что в ситуации, когда определение рыночной стоимости бывшего в употреблении актива является проблемой (это связано с переходным характером российской экономики), такой порядок может создать некоторые возможности для уклонения от налогообложения. Однако, с нашей точки зрения, это обстоятельство временное, и, кроме того, выигрыш от упрощения учета и облегчения налоговых проверок был бы столь значительным, что некоторыми временными потерями можно было бы пренебречь. Применение для целей налогообложения укрупненных пулов с простейшими и единообразными

правилами для всех давало бы возможность осуществлять учет амортизации для целей налогообложения таким образом, чтобы затраты на определение налоговой базы и на проверки налоговыми органами были сведены к минимуму. В этом случае даже для крупного предприятия проверка начисления амортизации занимала бы минимальное время, позволяя сосредоточить усилия на выявлении случаев уклонения наиболее значимых с точки зрения доходов бюджета и наиболее опасных с точки зрения искажающих последствий.

Другим не вполне оправданным усложнением порядка налогообложения можно считать ежемесячное определение начисленной амортизации. Переход к годовому налоговому и отчетному периоду мог бы существенно упростить учет и позволил бы и амортизацию осуществлять на ежегодной основе. Однако выгоды от такого упрощения были найдены незначимыми, и было принято решение осуществлять начисление амортизации каждый отчетный период, рассчитывая ее исходя из месячных норм. Отчасти это решение объясняется тем, что было разрешено установление отчетного периода для отдельных предприятий по их выбору продолжительностью в месяц.

Глава 25 Налогового кодекса предусматривает по выбору налогоплательщика временное применение пониженных норм (в действующем законодательстве налогоплательщик имеет право применять пониженные нормы с 1 октября 1998 г., см. Постановление Правительства РФ от 24 июня 1998 г. № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов»). Эту меру трудно признать целесообразной. При применении пониженных норм усложняются учет и проверка правильности начисления амортизации налоговыми органами. Кроме того, эта мера создает определенные возможности для налогового планирования. Пока была разрешена переоценка активов для целей налогообложения, применение пониженных норм в случае получения предприятием убытка позволяло осуществить перенос убытка на будущее с индексацией. В Налоговом кодексе не предусмотрена индексация амортизируемого имущества для целей налогообложения, но имеются ограничения на перенос убытков, которые также позволяют обойти применение пониженных норм. Здесь следует отметить, что перенос убытков, в том числе индексируемый, это отнюдь не недостаток, а, скорее, достоинство налоговой системы (этот вопрос более подробно освещается выше), но возможность перенести убыток с применением пониженных норм доступна не всем предприятиям, поэтому

такой порядок будет приводить к дискриминации предприятий с небольшим запасом амортизируемого имущества.

Окончательный вариант предусматривает начисление амортизации по отдельным объектам основных средств. Идеология укрупненных групп не была воспринята Государственной Думой, более того, в первом чтении 4 апреля 2001 г. была принята редакция главы 25, в которой требовалось создание укрупненных групп и начисление амортизации исходя из величины суммарного баланса группы, а сам суммарный баланс ежемесячно пересчитывался посредством суммирования рассчитываемых по формулам остаточных стоимостей отдельных объектов амортизируемого имущества. Такая попытка совместить две альтернативных идеологии начисления амортизации привела к утрате достоинств каждой из них и к усугублению их недостатков. Поэтому решение о начислении амортизации по отдельным объектам можно рассматривать как улучшение принятой в первом чтении редакции.

Нормы амортизации пересмотрены в сторону уменьшения, точнее, задаются не нормы, а диапазоны сроков полезного использования. Все активы разбиваются на группы (не с целью начисления амортизации по группам, а для определения норм налоговой амортизации). В итоговой редакции таких групп десять. Каждая группа формируется для активов со сроком полезного использования, входящего в некоторый диапазон сроков. Налогоплательщикам предоставлено право самостоятельного выбора конкретного срока в пределах диапазона.

Классификация активов по группам задается Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Определение нормы амортизации осуществляется по формулам, приведенным в Налоговом кодексе, исходя из выбранного налогоплательщиком срока в пределах заданного для группы диапазона.

Применяется принцип учета по линейному методу для зданий, сооружений и передаточных устройств и по комбинированному нелинейному методу (т.е. по методу убывающего остатка до достижения остаточной стоимости в 20% с последующим линейным списанием) остального имущества. Для имущества, приобретенного до вступления главы Кодекса в силу, сохранена возможность выбора линейного или нелинейного способа (кроме зданий, сооружений и передаточных устройств).

Указанные меры с учетом снижения норм амортизации должны увеличить посленалоговую доходность инвестиций и в целом сыграть стимулиру-

рующую роль, однако остается открытым вопрос, насколько соответствуют установленные сроки полезного использования фактическим, поскольку методика их определения не была обнародована, а значит, и вопрос о возможном искажающем влиянии порядка начисления амортизации на выбор инвестиций в разные виды активов. Кроме того, сохранившиеся преимущества при амортизации основных средств, являющихся предметом лизинга, могут оказывать искажающее воздействие на решения об источниках финансирования инвестиций.

3.1.4. Налоговые преимущества финансовому лизингу

Немаловажным вопросом, имеющим отношение к проблеме влияния налогообложения прибыли на инвестиционную активность и на доступность средств для их финансирования, является вопрос о сохранении в Налоговом кодексе действовавших прежде налоговых преимуществ финансовому лизингу.

Во-первых, налогоплательщикам предоставляется право выбора стороны, у которой должно учитываться имущество. Финансовый лизинг и без того дает возможности перемещения налоговых преимуществ (см. *Burns L., Kreyer R. Taxation of Income from Business and Investment. 1998*). То есть предприятию, имеющему льготы по прибыли или убыточному, выгодно заключать договор лизинга вместо покупки оборудования (с оплатой немедленно или в кредит) с тем, чтобы передать право начисления амортизации лизингодателю с соответствующей корректировкой условий оплаты. Право выбора даст возможность перемещать выгоды и другой стороне, если лизингодатель облагается по пониженным в сравнении с лизингополучателем ставкам. Кроме того, предоставляется право амортизировать имущество, переданное (полученное) по договору финансового лизинга со специальным коэффициентом в пределах трех. Можно найти обоснование (вообще говоря, спорное) для льгот по амортизации оборудования, передаваемого в краткосрочную аренду (прокат), поскольку оно действительно изнашивается быстрее. Но при долгосрочной аренде, а тем более при финансовом лизинге, который сам по себе создает преимущества сторонам сделки, такая мера является избыточной. Ниже в настоящей работе упоминается и о преимуществах для финансового лизинга при применении правила, препятствующего недостаточной капитализации.

Финансовый лизинг действительно отчасти способствует решению проблемы финансирования инвестиций. Часто сделка финансового лизинга позволяет найти средства на финансирование инвестиций малым предпри-

ятиям, предприятиям с небольшим объемом имущества, в частности и тем, которые недавно начали деятельность. Будучи по своей экономической сути продажей в рассрочку (каковой и признается указанная сделка во многих развитых странах), он имеет то преимущество для сторон сделки, что в случае банкротства пользователя имущества взятое в лизинг имущество не включается в конкурсную массу, а возвращается собственнику, т.е. лизингодателю. Это выгодно сторонам сделки, поэтому такая форма финансирования инвестиций обычно применяется даже в отсутствие специальных налоговых преимуществ, тем более что сам характер сделки позволяет в ряде случаев получить налоговые преимущества даже тогда, когда они специально не предоставляются. Однако при указанных обстоятельствах снижаются риски только лизингодателя, а риски прочих кредиторов, напротив, возрастают. Поскольку в России не предусмотрено публичное уведомление о наличии у предприятия взятого в лизинг имущества, кредиторы могут не иметь объективной информации о достаточности активов предприятия для обеспечения кредита. В дополнение ко всему, финансовый лизинг, особенно возвратный лизинг, часто используется для вывода активов в аффилированные структуры. Наличие трехкратного коэффициента, применяемого к норме амортизации лизинговых активов, создает значительные и неоправданные преимущества для такой формы финансирования инвестиций по сравнению с прочими и, следовательно, может сдерживать распространение иных форм финансирования инвестиций. Крайне важно было бы исключить применение льгот, предоставляемых финансовому лизингу, в случае сделки возвратного лизинга. Возвратный лизинг применяется в тех случаях, когда проблемы с финансированием инвестиций нет, а предприятие либо намерено переместить налоговые льготы на контрагента, либо собирается исключить активы из конкурсной массы в случае банкротства.

3.1.5. Налогообложение дивидендов

Порядок налогообложения дивидендов, примененный в Налоговом кодексе, оригинален в том смысле, что не является классической системой, при которой дивиденды облагаются повторно при каждой выплате без зачета уплаченного ранее налога на прибыль, но и не относится ни к одному типу известных систем интеграции налогов, в которых в той или иной степени уплаченный налог на прибыль засчитывается в счет уплаты налога на доход получателя дивидендов. Система с зачетом (кредитованием) получателя на сумму уплаченного налога была найдена депутатами Государственной Думы слишком сложной. Поэтому был предложен следующий порядок:

дивиденды облагаются при их выплате, никакого зачета не производится, но если дивиденды выплачены организации, то при выплате дивидендов в том же или меньшем размере акционерам этой организации повторного налогообложения не происходит (если получение дивидендов и их выплата осуществляются в том же налоговом периоде). Схема реализована следующим образом. Налог на дивиденды уплачивается у источника выплат, базой этого налога служит разность между выплаченными и полученными дивидендами (при выплатах дивидендов российским организациям или физическим лицам), в случае отрицательной разности возмещение не производится. Ставка налога в этом случае составляет 6%. У физических лиц данная сумма рассматривается как удержанная налоговым агентом, и доплата не производится. Если же дивиденды выплачиваются иностранным организациям, то базой является сумма выплаченных дивидендов, которая облагается по ставке 15%. Также по ставке 15% облагаются дивиденды, полученные от иностранной организации. При наличии международных соглашений об устранении двойного налогообложения применяются правила, предусмотренные такими соглашениями.

В некоторых случаях это дает возможность снижения налоговых обязательств с использованием недостаточной капитализации (о такой возможности речь пойдет ниже). Кроме того, хотя в настоящее время возможности предоставления льгот ограничены, не исключена вероятность их расширения. Это может привести к тому, что часть доходов от капитала будет облагаться по весьма низким ставкам.

Таким образом, при используемом порядке налогообложения дивидендов налоговая система может существенно отклониться от соответствия принципу горизонтальной справедливости.

Установление более высокой ставки на доходы, полученные в виде дивидендов, и зачет уплаченного налога на прибыль позволили бы избежать подобных ситуаций.

Есть и еще одно свойство принятого порядка налогообложения дивидендов: налогообложение происходит только один раз помимо уплаты налога на прибыль, но только в том случае, если организация, получающая и выплачивающая дивиденды, совершает обе операции в одном налоговом периоде. Если же дивиденды от другой организации получены в одном налоговом периоде, а распределены в следующем, повторное налогообложение может возникнуть. Этой проблемы позволяет избежать принятие одной из систем интеграции налогов.

Интеграцию налогов принято рассматривать как важное преимущество налоговой системы (см. *Burns L., Kreyer R. Taxation of Income from Business and Investment. 1998*). Корпоративная интеграция представляет собой порядок, благодаря которому дивиденды облагаются налогом всего один раз, в результате чего удастся избежать двойного налогообложения доходов корпорации (другое название – интегрированная налоговая система). Существуют, по крайней мере, четыре способа осуществления корпоративной интеграции (см. *Chua D., King J.R. The Mechanism of Integration. 1995*). Во-первых, корпорации облагаются налогом, но дивиденды, которые получают акционеры, налогом уже облагаться не будут. При таком методе в решении нуждаются два дополнительных вопроса: каким образом облагать дивиденды, полученные нерезидентами, и как быть с налогом у получателя дивидендов в том случае, если корпорация пользовалась льготами. Во-вторых, корпорации могут уплатить налог на прибыль и удержать у источника налог на дивиденды. В этом случае двойного налогообложения можно избежать, если удерживаемый у источника налог на дивиденды будет приниматься к зачету в отношении причитающегося налога доход физических лиц, а уплаченный налог на доходы корпораций в отношении удерживаемого у источника налога на дивиденды. Этот метод интеграции известен как метод совершенного корпоративного налогообложения. В третьем варианте корпорация уплачивает налог на прибыль, а дивиденды освобождаются от налогообложения, но только до такой степени, до которой был обложен налогом распределенный доход. В этом случае также возникают определенные проблемы с получателями-нерезидентами. В принципе, при одинаковых предельных ставках подоходного налога в части доходов в виде дивидендов этот метод может привести к результату, эквивалентному достигаемому при совершенном корпоративном налогообложении. Четвертый метод представляет собой полный зачет налога, когда корпоративный налог отменяется, а корпоративный доход полностью облагается налогом на уровне физических лиц. Последний метод нецелесообразен в российской налоговой системе, так как он требует подачи деклараций физическими лицами, что усложнит администрирование и уменьшит основную выгоду, полученную в результате реформы налогообложения доходов физических лиц. А именно: налогообложение каждого из видов доходов по единой ставке (для доходов, облагаемых по ставке 13%, это относится к их части, превышающей освобожденный от налогообложения минимум), а также удержание налога у источника для большинства доходов, полученных от российских резидентов, позволяет значительно сократить число лиц, обя-

занных подавать декларацию о доходах. Более того, этот метод позволяет откладывать уплату налога до момента реализации прироста стоимости капитала. Но одной из причин использования налога на прибыль является возможность с его помощью охватить налогообложением часть нереализованных капитальных приростов.

Именно метод совершенного корпоративного налогообложения позволяет достичь следующих целей:

- обеспечить соответствие принципу горизонтальной справедливости;
- уменьшить возможности минимизации налоговых обязательств с использованием налоговых убежищ;
- обеспечить налоговые органы достаточной для контроля информацией об источниках выплаты доходов в виде дивидендов и о суммах удержанных у источника и принятых к зачету налогов;
- обеспечить адекватную статистическую информацию о доходах экономических агентов различных регионов и об источниках доходов.

3.2. Анализ возможностей налогового планирования и уклонения от налогообложения с использованием положений нового порядка взимания налога на прибыль

Отчасти вопрос о возможностях налогового планирования уже затронут выше, например при рассмотрении порядка амортизации (право применения пониженных норм).

3.2.1. Некоторые особенности порядка признания доходов для целей налогообложения

Установленный Налоговым кодексом порядок признания расходов для целей налогообложения, с одной стороны, содержит положения, сближающие налогообложения в России с мировой практикой, например, включение доходов в базу налогообложения по методу начисления. Но, с другой стороны, глава 25 включает право формирования резервов по сомнительным долгам, снижающее преимущества применения метода начислений, и, кроме того, ряд положений, дающих возможность легальным образом уменьшать налоговые обязательства.

Налогообложение полученных авансов

Определенные возможности возникают также и в связи с освобождением от включения в доходы любых полученных авансов при применении метода начисления. В Налоговом кодексе при применении кассового метода авансы (предварительная оплата) включаются в налогооблагаемые доходы. Авансы (имущество, имущественные права, работы или услуги, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг)), полученные налогоплательщиками, применяющими метод начислений, освобождаются от включения в налоговую базу. При этом включение их в расходы не разрешается налогоплательщикам, применяющим метод начислений, однако допускается для тех, кто применяет кассовый метод: «материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения» (см. ст. 273, п. 3, п/п. 1). Таким образом, предприятие, применяющее кассовый метод¹², будучи покупателем, может отнести на расходы осуществленную оплату продукции, в то время как у его контрагента полученные суммы в доход еще не включены. В принципе, определенные возможности отсрочить налоговые обязательства могут возникнуть и в том случае, когда оба предприятия применяют метод начислений. Например, если приобретается товар или услуга, расходы на которые не принимаются к вычету из налоговой базы, суммарные налоговые обязательства могут быть снижены в текущем периоде (их возникновение отсрочено), если факт передачи продукции (осуществления услуг) будет зарегистрирован в следующем налоговом периоде, хотя оплата произведена и фактически взаимные обязательства выполнены (в случае услуг реализация такой схемы проще). Возможности использования этой нормы для минимизации налоговых обязательств ограничены порядком уплаты налога на добавленную стоимость. Однако для уменьшения возможностей отсрочки уплаты налогов и уклонения от налогообложения можно было бы в соответствии с принятой в других странах практикой облагать авансы и при методе начислений за исключением кон-

¹² В главе 25 он разрешен для предприятий с оборотом не более 1 млн руб. в квартал, однако предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, определяют налоговые обязательства также применяя кассовый метод. Лимит доходов, при которых разрешается применение упрощенной системы, равен 15 млн руб. в год.

трактов на поставку продукции, для изготовления которой требуется длительное время. В этом случае можно признавать доход как итоговую стоимость продукции, умноженную на отношение продолжительности периода к сроку исполнения контракта. Более мягкий вариант может предусматривать налогообложение или освобождение авансов в зависимости от характеристик продукции. Например, можно облагать при методе начислений полученную предоплату по услугам, оказываемым фирмами, не имеющими активов, т.е. возможными однодневками. В еще более смягченном варианте результат для таких фирм может быть обусловлен наличием налоговой истории.

Освобождение от налогообложения имущества, полученного дочерними компаниями от материнских и материнскими от дочерних

Возможности легального ухода от налогообложения расширяет и включенная в 25 главу Налогового кодекса возможность передачи имущества (включая денежные средства) от одного предприятия другому без включения его стоимости в налогооблагаемый доход, когда принимающая сторона владеет более чем 50% акционерного капитала передающей. При передаче имущества от дочерней компании материнской это означает по существу выплату дивидендов без налогообложения, причем безналоговые дивиденды выплачиваются не всем акционерам, а только материнской компании. Это положение создает преимущества холдингам в сравнении с другими организациями. В случае же, когда материнская компания владеет менее чем 100% акционерного капитала дочерней, его также можно рассматривать как налоговую льготу для фактической выплаты дивидендов только крупным акционерам без учета интересов миноритарных акционеров. Аналогичные проблемы могут возникнуть и в том случае, когда средства передаются дочерней фирме от материнской, особенно если доля материнской фирмы в капитале дочерней менее 100%.

3.2.2. Порядок учета расходов

Изменения в порядке учета расходов в значительной степени носят характер устраняющих искажения и способствующих инвестиционной активности предприятий. Так, принятие к вычету всех необходимых для бизнеса расходов приближает базу налога к экономической прибыли и уменьшает дестимулирующие эффекты. Однако ряд положений не ограничивают по-

тенциальных злоупотреблений и тем самым могут способствовать снижению доходов бюджета и иные формы искажений, носящие финансовый эффект и стимулирующие предприятия использовать те виды расходов, объемы которых можно относительно легко и с небольшими затратами завязать.

Расходы на ремонт

Возможно также осуществление налогового планирования за счет завышения расходов на текущий ремонт. Как уже отмечалось, расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, подлежащие капитализации, легко маскируются под текущий ремонт, а отсутствие для ряда налогоплательщиков ограничений по отнесению расходов на ремонт на текущие расходы и достаточно высокий порог (10% от восстановительной стоимости) принятия данных расходов в текущем периоде для остальных налогоплательщиков, создают возможности для занижения налоговой базы.

Резервы по сомнительным долгам и гарантийному обслуживанию

В число разрешенных расходов также включены расходы на формирование резервов по сомнительным долгам (ст. 266) и расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267). Учет таких расходов для целей налогообложения является, по меньшей мере, спорным. Формирование резерва по гарантийному обслуживанию уменьшает налоговую базу, предоставляя право принимать расходы к вычету до того, как они осуществлены. Формирование резервов по сомнительным долгам в значительной степени элиминирует преимущества принятия обязательности метода начислений для налоговых целей. В норме у предприятий реального сектора безнадежная задолженность должна быть исключительным явлением: предприятия обычно хорошо знают тех покупателей, которым отгружают значительные партии продукции без предварительной оплаты; от контрагентов, о надежности которых нет достоверной информации, обычно требуют предварительную оплату. Однако сторонники резервов по сомнительным долгам (как и сторонники сохранения кассового метода учета) ссылались, помимо прочего, на неплатежи со стороны государства. Маловероятно, что данную норму станет возможным отменить, пока со стороны государства будет наблюдаться нарушение обязательств. В отношении налогового

тельств. В отношении налогового планирования формирование резерва на гарантийный ремонт менее опасно.

Важным вопросом, вызвавшим продолжительную дискуссию, был вопрос об обязательности применения метода начислений для целей налогообложения. Наличие права выбора между кассовым методом и методом начислений для целей налогообложения создает возможности как для налогового планирования, так и для прямого уклонения от налогообложения путем создания аффилированных посредников, которые, реализуя продукцию предприятия-производителя, не перечисляют ему причитающиеся суммы. Можно также выдвинуть гипотезу, что часть задолженностей покупателей (и одновременно задолженностей поставщикам) была связана с бартерными сделками, оформленными как отгрузка неоплаченной продукции. Для осуществления таких операций также нужно было использовать посредников, поскольку непосредственный бартер подлежал налогообложению. Насколько распространена была такая практика, проверить сложно, однако распространенность реализации через посредников и масштабы задолженностей позволяют предположить, что такая выгодная форма уклонения от налогообложения без применения не осталась. Задолженности могут возникать и в случае предоставления товарного кредита (в том числе и как формы ценовой дискриминации). Переход на обязательное ведение бухгалтерского учета реализованной продукции и прибыли по факту отгрузки продукции, а не ее оплаты, т.е. переход с кассового метода учета на метод счетов (начислений) позволит предотвратить отрицательное воздействие инфляции на доходы бюджета и снизит негативные стимулы развития кризиса взаимных неплатежей предприятий. Здесь еще следует учесть, что действовавшее до 2002 г. законодательство позволяло вести, по существу, для целей налогообложения учет доходов по кассовому методу, а расходов – по методу начислений. Здесь также действовали ограничения: расходы вычитались из базы налогообложения по факту реализации продукции, при производстве которой эти расходы осуществлены, но косвенные расходы принимались к вычету в текущем периоде по факту их начисления.

Разумеется, на начальном этапе перехода к новому порядку налогообложения возможны ситуации возникновения налоговых обязательств, превышающих средства, доступные предприятию для их уплаты. Возможно увеличение числа предприятий, подлежащих банкротству. Для исключения случаев банкротства предприятий, оказавшихся в сложной ситуации в силу объективных причин, можно предусмотреть переходный период, в течение которого в принципе возможны отсрочки по платежам налогов. Принятие

обязательного учета по методу начислений может повлечь определенные издержки для экономики в период адаптации, но они должны окупиться в дальнейшем уменьшением масштабов уклонения, снижением стимулов к использованию бартера и денежных суррогатов в расчетах, а также общим оздоровлением экономической ситуации.

В свете этих соображений не является совершенно неприемлемым в качестве временной меры формирование резерва по сомнительным долгам для предприятий. Но во избежание злоупотреблений следовало бы установить достаточно жесткие ограничения на объемы таких резервов и порядок их формирования или ограничить порядок принятия к вычету из базы налогообложения долгов, признанных безнадежными, обусловив возможность уменьшения налоговой базы на сумму таких долгов только ситуациями, когда налогоплательщик предпринимал разумные и достаточные усилия по взысканию долга. Это, по крайней мере, уменьшило бы возможность манипулировать задолженностями с целью снижения налоговых обязательств. В процессе обсуждения главы было добавлено ограничение на величину резерва, которого не было в принятой в первом чтении редакции: «сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода». Однако 10% – это очень много для сомнительной задолженности. Отгрузка в течение налогового периода 10% стоимости продукции с последующей оплатой ненадежным поставщикам не может быть рациональным поведением предприятия, действующего в интересах своих акционеров.

При этом налоговую базу разрешается уменьшать уже через 45 дней с момента возникновения задолженности, правда, не на 100%, а на 50%, но уже по истечении 90 дней можно принять к вычету всю сумму. Если учесть, что отчетным периодом является квартал, а уплата авансовых платежей осуществляется по итогам предыдущего квартала, то у тех, кто использовал неплатежи для вывода прибыли с предприятия или для снижения налоговых обязательств, потери при продолжении такой тактики возрастут не настолько, чтобы сделать ее полностью невыгодной, если у предприятия нет возможности воспользоваться более действенными способами налогового планирования или уклонения.

Расходы на некоторые услуги

Как уже упоминалось выше, устранены или уменьшены ограничения на такие виды расходов, как расходы на рекламу, информационные и кон-

салтинговые услуги, маркетинг, страхование, выплату процентов по заемным средствам, полученным как от банков, так и от других организаций, на обучение персонала. В принципе, принятие к вычету всех необходимых для бизнеса расходов можно было бы только приветствовать, если бы законодательство создавало, а налоговые органы эффективно использовали возможности пресечения злоупотреблений. Но некоторые из перечисленных видов расходов трудно поддаются контролю и активно используются для вывода прибыли из-под налогообложения, поскольку объем таких расходов определяется исключительно договорами между контрагентами и при наличии разных ставок налогообложения возникает возможность уклонения путем завышения расходов у того предприятия, которое платит налог по более высокой ставке. Ставки варьируются, в частности между регионами, отличаются для малого бизнеса, и, кроме того, есть возможность использовать для уклонения от налогообложения аффилированные предприятия, зарегистрированные в оффшорах. Так, например, информационные, маркетинговые, консалтинговые услуги могут предоставляться фиктивно или в завышенных объемах фирмами, расположенными в зонах с низким налогообложением, или так называемыми короткоживущими предприятиями, т.е. такими, которые регистрируются на непродолжительный период для совершения ограниченного числа сделок, а затем прекращают деятельность без уплаты налогов. Поэтому ограничения на возможность принятия к вычету такого рода расходов могут существенно снизить налоговое планирование. Для того чтобы эти ограничения не приводили к искажениям, можно предусмотреть такие их формы, которые не будут существенно связывать добросовестных налогоплательщиков. Можно капитализировать такие расходы (большая часть такого рода расходов осуществляется для получения прибыли в будущих периодах), можно принимать их к вычету в размере определенной доли прибыли с правом вычета оставшейся части в будущих периодах. Возможен также и такой подход: не ограничивать принятие к вычету подобных расходов, однако в тех случаях, когда подобные услуги оказывают предприятия, не имеющие налоговой истории или имеющие значительные задолженности по уплате налогов, удерживать у источника определенную долю выручки в счет будущей уплаты ими налога. Однако последний вариант может потребовать серьезных административных издержек. Вопрос о процентных расходах рассматривается в настоящей работе отдельно. Расходы на обучение персонала могли бы представлять проблему с точки зрения уклонения от налогообложения, если бы полученные образовательным учреждением доходы освобождались от налогообложе-

ния. Поскольку образовательная деятельность требует лицензирования, при указанных обстоятельствах снижаются возможности уклонения от налогообложения посредством завышения стоимости услуг по схеме, аналогичной схеме уклонения посредством использования информационных, консалтинговых и подобных им услуг.

Возможности маскировки оплаты труда и потребления под предпринимательские расходы

Расходы по содержанию объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в принятой редакции главы 25 ограничиваются, что позволяет снизить практику их использования для оплаты за счет предприятия расходов на потребление сотрудников. Но здесь предусмотрено сравнение условий оказания услуг с условиями у организаций, для которых эта деятельность является основной. Следовало бы оговорить, что в число этих условий включается публичность договора. Однако такое решение принято не было, поэтому определенные возможности для снижения налоговых обязательств посредством вознаграждения сотрудников в натуральной форме с отнесением затраченных средств на расходы предприятия сохраняются.

Были сняты также и ограничения на вычет командировочных расходов (кроме оплаты суточных). Эти виды расходов часто используются для маскировки личного потребления под предпринимательские расходы. Контроль необходимости подобных расходов для получения доходов предприятия практически невозможен. Ограничение расходов на проезд и проживание стоимостью билетов экономического класса и стоимостью проживания в гостиницах определенного уровня – нормальная часто применяющаяся практика. Для представительских расходов возможен лимит, зависящий от масштабов деятельности предприятия. Прежний порядок предусматривал ограничение в размере 1% от выручки, составляющей не более 30 млн руб., и 0,5% от превышения выручки над 30 млн руб. В итоговом тексте главы 25 определено ограничение в размере 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда. Данное ограничение имеет ряд преимуществ с точки зрения сужения возможностей налогового планирования: во-первых, представительские расходы в некоторых случаях маскируют личное потребление, во-вторых, использование некоторых схем уклонения от налогообложения доходов от заработной платы снижает возможность отнести на уменьшение налоговой базы представительские расходы. Например, вступающий в действие в 2003 г. порядок налогообложения малого

бизнеса, включающий, в частности, возможность выбора малыми предприятиями в качестве объекта налогообложения выручки. Вместо единого социального налога такое предприятие платит только взносы в Пенсионный фонд по максимальной ставке 14%, причем эти взносы можно вычесть из базы налога от выручки, уменьшив его не более чем на 50%. В этом случае предприятия, применяющие общий режим налогообложения, смогут создать малое предприятие специально для уклонения от уплаты единого социального налога. Если вместо выплаты заработной платы работникам предприятия для оказания услуг (например по обслуживанию оборудования) нанимается такое малое предприятие, то вместо единого социального налога, составляющего до 35,6% от начисленной заработной платы, можно ограничиться совокупной уплатой 18,75% налога, если ставка налога от выручки составит 8%, или 17,53%, если ставка составит 6%¹³.

3.2.3. Недостаточная капитализация

Практика вычета процентных платежей без ограничений на сумму выплачиваемых процентов порождает стимулы к замещению долгом акционерного капитала в случае, когда налог на доходы физических лиц от полученных процентов ниже налога на прибыль корпораций в совокупности с налогом на дивиденды, а также в том случае, если где-либо в мире применяется ставка налогообложения процентных доходов, которая ниже ставки налога на прибыль.

Стремление к уменьшению налогооблагаемой базы путем искусственного повышения расходов на обслуживание долга носит название недостаточной капитализации (см. *Burns L., Krever R. Taxation of Income from Business and Investment. 1998*).

При этом ограничение на принятие к вычету процентов, превышающих определенную величину, недостаточно, поскольку даже при таких обстоя-

¹³ Если предполагается (до уплаты подоходного налога) выплатить работникам, например, 100 тыс. руб., то 35,5% от этой суммы необходимо будет перечислить в качестве единого социального налога. Если же те же 100 тыс. руб. предполагается выплатить в качестве заработной платы работникам малого предприятия, оказывающего услуги крупному, то при ставке налога от выручки 8% можно перечислить 118,75 тыс. руб. Заработная плата составит 100 тыс. руб., 14 тыс. руб. составит взнос в Пенсионный фонд, налог от выручки – 9,5 тыс. руб., но его можно наполовину уменьшить, поскольку взносы в Пенсионный фонд превышают половину от этой суммы налога, поэтому уплатить придется 4,75 тыс. руб.

тельствах сохраняются возможности налогового планирования посредством увеличения размера полученной ссуды.

Для уменьшения потерь в налоговых доходах от недостаточной капитализации существуют различные подходы, связанные с ограничением задолженности или вычета процентов. Например, введение ограничения на соотношение долга и активов, установления потолка процентной ставки или запрещение принимать к вычету долг между компаниями-участницами. Однако эти варианты представляются достаточно сложными с точки зрения администрирования, и к тому же они не всегда в достаточной степени эффективны в ограничении вычета процентов. Один из вариантов такого правила был принят в итоговой редакции главы. Ограничение на вычет процентов в связи с недостаточной капитализацией применяется только к задолженности перед организациями, участником или учредителем которой налогоплательщик является. Этого явно недостаточно. Проценты можно платить вместо дивидендов собственным акционерам таким образом, что организация, которой уплачивается процент, формально не является взаимозависимой с налогоплательщиком вообще. Правило должно применяться ко всем процентам.

Важно отметить, что несовершенство порядка налогообложения процента может проявиться в недостаточной капитализации еще и по той причине, что порядок налогообложения дивидендов предусматривает обложение их налогом в 6% вне зависимости от величины уплаченного налога на прибыль при получении данного дохода.

Возможности налогового планирования в этом случае возникают как в связи с несовершенством правила, препятствующего недостаточной капитализации, так и в силу того, что ставка налога на доходы в виде дивидендов, полученные физическими лицами, установлена ниже, чем для других доходов (если не принимать во внимание уплаченный налог на прибыль). Если вместо финансирования из собственного капитала фирма А переведет доходы фирме В, доходы от которой получают в конечном счете акционеры фирмы А, а та, в свою очередь, предоставит ссуду фирме А (не обязательно напрямую, она может разместить указанные средства в банке, который и предоставит фирме А кредит), то проценты, уплаченные фирмой А, будут подлежать вычету. Далее порядок налогообложения зависит от наличия и характера международных соглашений об устранении двойного налогообложения. Выплаченные дивиденды относятся к доходам, полученным иностранной организацией из источника в РФ, и должны облагаться у источника выплат по ставке 20% (см. ст. 284, п. 2, п/п. 1 и ст. 309, п. 1, п/п. 3), если

соглашения нет или если соглашение предусматривает уплату налога в России. В этом случае возможность минимизации налоговых платежей снижена, хотя и в этом случае использовать такой порядок финансирования может оказаться выгоднее, чем финансирование из собственных средств предприятия, если издержки реализации данной схемы не слишком высоки. Если же международное соглашение предусматривает уплату налога в стране, в которой получатель дохода является резидентом (например, такой порядок предусмотрен в отношении процентного дохода соглашением с Кипром)¹⁴, то, при низких ставках налога в такой стране, схема позволяет существенно снизить налоги. У банка, предоставившего кредит, если ставки по кредиту фирме А и депозиту фирмы В одинаковы, налоговых обязательств не возникнет, фирма В платит налог по пониженным ставкам, налог на дивиденды в налоговом убежище также может быть низким (например, упомянутое выше соглашение с Кипром предусматривает возможность налогообложения дивидендов не только в стране резидентства получателя, но и в стране, где расположена выплачивающая дивиденды компания, но ставка в этом случае составляет не более 5%, если получатель дивидендов вложил в компанию не менее \$100 000, и 10% – в остальных случаях), а ее владельцы уплатят в России налог на дивиденды 6% (см. ст. 214, п. 1, ст. 224, п. 4).

Также следует добавить, что правило вычета процентов при недостаточной капитализации в принятой редакции главы предусматривает льготный порядок для лизинговых компаний (правило начинает применяться при отношении задолженности к собственному капиталу, равному 12,5, как и у кредитных организаций, в то время как у обычных организаций – 3).

¹⁴ См. «Соглашение от 5 декабря 1998 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», ст. 11, п. 1: «Проценты, возникающие в одном Договаривающемся Государстве и выплачиваемые резиденту другого Договаривающегося Государства, подлежат налогообложению только в этом другом Государстве».

3.3. Предложения по изменению отдельных положений главы о налоге на прибыль, в частности, об уменьшении ограничений на перенос убытков, совершенствованию порядка устранения двойного налогообложения дивидендов, установлению более жестких ограничений при передаче без налогообложения средств от дочерних компаний материнским, разработка мер, уменьшающих возможность торговли убытками

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

Так, например, целесообразно налогообложение полученных авансовых платежей даже при методе начислений, за исключением тех случаев, когда особенности производства предполагают длительное время выполнения заказа, причем в зависимости от характеристик продукции

Для увеличения прозрачности деятельности предприятий необходимо введение ограничений возможности передачи средств между материнской и дочерней компаниями без уплаты налогов, которое можно допустить в том случае, если только эти средства представляют передачу капитала и имеется соответствующая корректировка собственных акций материнской компании у дочерней компании. Возможно также разрешение подобной передачи средств в том случае, когда материнская компания полностью владеет дочерней.

Необходимо ограничение права выбора учетной политики для целей налогообложения, предусмотрев при этом невозможность ее частого изменения и уточнив порядок расчета максимального дохода, при котором разрешается выбор. Так, следует запретить изменение учетной политики чаще, чем один раз в три года. Кроме того, поскольку возможна отсрочка возникновения налоговых обязательств при сделках, заключенных между налогоплательщиками, определяющими налоговую базу разными методами, сле-

дует предусмотреть, что применение кассового метода разрешено только в том случае, если доход налогоплательщика, увеличенный на совокупный доход всех аффилированных с налогоплательщиком лиц, вступавших с ним в сделки, а также осуществляющих одинаковые с налогоплательщиком виды деятельности, не превышает установленный предел. В связи с тем, что налоговые органы плохо справляются с установлением аффилированности и проведением перекрестных проверок, данную норму можно сделать еще более строгой: потребовать, чтобы для целей установления соответствия критерию указанная сумма увеличивалась еще и на величину задолженности покупателей налогоплательщика.

В силу вышеописанных причин, с целью устранения дискриминации разных форм финансирования инвестиций, необходима отмена льгот финансовому лизингу.

Для упрощения учета, уменьшения количества некорректной информации, отражаемой в учете, а также с целью снижения рисков при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, рекомендуется установление одинакового порядка включения в расходы для всех НИОКР, как результативных, так и безрезультатных.

Необходима разработка правила для недостаточной капитализации, принимающего во внимание всю задолженность, а не только задолженность иностранным лицам, более того, поскольку применение недостаточной капитализации возможно с осуществлением сделок между формально неаффилированными лицами, причем с минимальным риском, правило для недостаточной капитализации целесообразно применять, не разделяя задолженность аффилированным и прочим лицам.

Чрезвычайно важной представляется ликвидация ограничения на перенос убытков на будущее 30% налогооблагаемой прибыли. Убыток следует принимать в пределах всей суммы полученной прибыли в течение установленного срока. Однако целесообразны определенные ограничения на принятие убытков в случае слияния организаций, поскольку при принятии таких убытков без ограничений возможно применение налогоплательщиками практики «торговли убытками».

Было бы целесообразно установить ограничение на порядок формирования резервов по сомнительным долгам и по включению в состав расходов безнадежной задолженности, обуславливающее право уменьшения налоговой базы усилиями налогоплательщика по взысканию долга.

Можно уменьшить возможности налогового планирования, а также существенно упростить налоговый учет, если отменить право формирова-

ния резервов под обесценение ценных бумаг, а также формирования резервов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

В перспективе может потребоваться уточнение порядка интеграции налогообложения, особенно, если будут использоваться различные ставки налогообложения прибыли в разных регионах или для разных видов деятельности.

В дальнейшем целесообразно принять порядок амортизации по методу убывающего остатка в составе укрупненных групп.

Библиография

1. *Радыгин А.Д., Энтов Р.М.* Корпоративное управление и защита прав собственности: эмпирический анализ и актуальные направления реформ. М., ИЭПП. Серия «Научные труды», 2001. № 36.
2. *Синельников С.* Бюджетный кризис в России: 1985–1995 гг. М., 1995.
3. *Синельников С. и др.* Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М., 1998. С. 164–196.
4. Социально-экономическое положение России. М., Государственный комитет Российской Федерации по статистике. Ежемесячные выпуски. 1990–1998.
5. Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии / МВФ, 1992. 24 с.
6. *Танзи В.* Налогово-бюджетная политика и экономическая перестройка стран, переходящих к рыночному хозяйству. Вашингтон: МВФ, март 1993, 24 с. (а).
7. *Танзи В. (ред.)* Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993 (б), 587 с.
8. *Шарп У.Ф., Александер Г. Дж., Бейли Дж. В.* Инвестиции. М., 1997.
9. *Шкребела Е.* Налогообложение прибыли предприятий / Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М., ИЭПП, 2000 (гл. 2).
10. *Auerbach A. J.* Corporate Taxation in the United States No 2 // *Brooking Papers on Economic Activity*, 1983. P. 47–59.
11. *Atkinson A., Stiglitz J.* *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill, 1980.
12. *Brennan C., Buchanan J.* *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge: Cambridge University Press, 1980.
13. *Brid R., Oldman O.* *Taxation in Developing Countries*. Washington: IMF, 1990.
14. *Burns L., Kreyer R.* *Taxation of Income from Business and Investment*. In: *Tax Law Design and Drafting*. Ed. by Thuronyi V. IMF, 1998. P. 597–673.

15. *Chua D.* Depreciation Schedules. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome. Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 136–139.
16. *Chua D.* Inventory Valuation. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 139–141.
17. *Chua D.* Inflation Adjustment. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 142–145.
18. *Chua D.* Loss Carryforward and Loss Carryback. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 141–142.
19. *Chua D.* Tax Incentives. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 165–168.
20. *Chua D.* Tax Incentives. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 165–168.
21. *Chua D., King J.R.* The Mechanism of Integration. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 165–168.
22. *Cooper S.G., Gordon R.K.* Taxation of Enterprises and Their Owners. In: Tax Law Design and Drafting. Ed. by Thuronyi V. IMF, 1998. P. 811–895.
23. *Cullis J., Jones Ph.* Public Finance and Public Choice. Oxford University Press, NY, 1998. 422 p.
24. *Devereux M.* On the Growth of the Corporation Tax Revenues // Fiscal Studies, Vol. 8 May, 1987. P. 77–85.
25. *Feldstein M.S.* On the theory of tax reform // Journal of Public Economics, 1976. P. 77–104.
26. Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992. 402p.
27. *Gibbs L.B., Steuerle C.E.* United States // World Tax Reform. A Progress Report. Washington: The Brookings Institution, 1988. P. 245–260.

28. *Gordon R.K.* Depreciation, Amortization, and Depletion. In: *Tax Law Design and Drafting*. Ed. by Thuronyi V. IMF, 1998. P. 682–714.
29. *Gray C.* Tax systems in the Reforming Socialist Economies of Europe. Working paper WPS 501. Washington: World Bank, 1990. 24 p.
30. *Holland D., Vann R.J.* Income Tax Incentives for Investment. In: *Tax Law Design and Drafting*. Ed. by Thuronyi V. IMF, 1998. P. 986–1020.
31. *Kay J.* Tax Policy: A Survey. *The Economic Journal*, 100, March 1990. P. 18–75.
32. *King M.* Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital: A Comment, *Journal of Public Economics*, Vol. 4, 1975. P. 271–279.
33. *King M. A., Fullerton D.* The Taxation of Income from Capital // A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden, and West Germany. Chicago: The University of Chicago Press, 1984. P. 65–78.
34. *King J.R.* The Concept of Business Income and Taxable Income. In: *Tax Policy Handbook*. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 134–135.
35. *King J.R.* Debt and Equity Financing. In: *Tax Policy Handbook*. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 158–161.
36. *King J.R.* Taxation of Capital Gains. In: *Tax Policy Handbook*. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 155–158.
37. *Krelove R.* Taxation and Risk Taking. In: *Tax Policy Handbook*. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 55–58.
38. *Mintz J.* The Corporation Tax: A Survey. *Fiscal Studies*, Vol. 16, № 4, 1995. P. 23–68.
39. *Modigliani F., Miller M.H.* The cost of capital, corporation finance, and the theory of investment, *American Economic Review*, 1958, 48. P. 261–297.
40. *Musgrave R., Warren N., Peacock R.* *Classics in the Theory of Public Finance*. London: Macmillan, 1957. 342 p.
41. *Musgrave R.A.* *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York, 1959. 480 p.

42. *Musgrave R., Musgrave P.* Public Finance in Theory and Practice, fifth edition, 1989. 627 p.
43. *Sandmo A.* The Effect of Taxation on Saving and Risk Taking. In: Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 265–311.
44. *Sinelnikov S., Anisimova L., Titov S.* Fiscal Policy. The Gaidar Programme Lessons for Poland and Eastern Europe. Warsaw: Friedrich-Ebert-Stiftung, 1993. P. 150–183.
45. *Sinelnikov S., Reznikov K.* Budget Crisis in Russia. Warsaw: CASE Research Foundation, 1995. 72 p.
46. *Stiglitz J.* The Corporation Tax // Journal of Public Economics 1976. P. 303–311.
47. *Tanzi V.* Public Finance in Developing Countries. 1991. 132 p. (b).
48. *Tanzi V.* (ed.) Fiscal Policies in Economies in Transition. Washington: IMF, 1992. 418 p. (a).
49. *Tanzi V.* Fiscal Policy and the Economic Restructuring of Economies in Transition. Washington: IMF, March 1993. 27 p.
50. Tax Law Design and Drafting. Ed. by Thuronyi V. IMF, 1998.
51. Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995.
52. Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. Законов РФ от 16.07.92 № 3317-1, от 22.12.92 № 4178-1, от 27.08.93 № 5672-1; Федеральных законов от 27.10.94 № 29-ФЗ, от 11.11.94 № 37-ФЗ, от 03.12.94 № 54-ФЗ, от 25.04.95 № 64-ФЗ, от 23.06.95 № 94-ФЗ, от 26.06.95 № 95-ФЗ, от 30.11.95 № 188-ФЗ, от 27.12.95 № 211-ФЗ, от 31.12.95 № 227-ФЗ, от 14.12.96 № 151-ФЗ, от 10.01.97 № 13-ФЗ, от 28.06.97 № 92-ФЗ, от 31.07.98 № 141-ФЗ, от 31.07.98 № 143-ФЗ, от 31.07.98 № 147-ФЗ, от 29.12.98 № 192-ФЗ, от 06.01.99 № 10-ФЗ, от 10.02.99 № 32-ФЗ, от 03.03.99 № 45-ФЗ).
53. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (постановление Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552).

54. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению.
55. Постановление Совмина СССР от 22.10.90 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».
56. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 26.06.95 № 627, от 01.07.95 № 661, от 20.11.95 № 1133, от 14.10.96 № 1211, от 22.11.96 № 1387, от 11.03.97 № 273, от 31.12.97 № 1672, от 27.05.98 № 509, от 05.09.98 № 1048, от 06.09.98 № 1069, от 11.09.98 № 1095).
57. «Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации» (в ред. Приказов Минфина РФ от 19.12.95 № 130, от 28.11.96 № 101, от 03.02.97 № 8).
58. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н).
59. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть II), № 117-ФЗ от 05.08.00, в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 № 118-ФЗ, от 29.12.2000 № 166-ФЗ, от 30.05.2001 № 71-ФЗ, от 06.08.2001 № 110-ФЗ, от 07.08.2001 № 118-ФЗ, от 08.08.2001 № 126-ФЗ, от 27.11.2001 № 148-ФЗ, от 29.11.2001 № 158-ФЗ, от 28.12.2001 № 179-ФЗ, от 29.12.2001 № 187-ФЗ, от 31.12.2001 № 198-ФЗ, от 29.05.2002 № 57-ФЗ).
60. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть I) от 31.07.98 № 146-ФЗ, в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 № 154-ФЗ, от 02.01.2000 № 13-ФЗ, от 05.08.2000 № 118-ФЗ (ред. 24.03.2001), от 28.12.2001 № 180-ФЗ, от 29.12.2001 № 190-ФЗ, от 30.12.2001 № 196-ФЗ, с изменениями, внесенными Федеральным законом от 30.03.1999 № 51-ФЗ.

Глава 4. Специальные налоговые режимы для малого предпринимательства

Введение

Налогообложение малого предпринимательства в большинстве стран имеет те или иные отличия от общего режима налогообложения бизнеса, причем отличия могут быть более или менее значительными, а также принимать разные формы. В некоторых странах для малого бизнеса применяется порядок налогообложения, при котором к базе налогообложения, определяемой в общем порядке, применяются пониженные ставки. Иногда в дополнение к этому используются различные инвестиционные льготы или налоговые каникулы. Противоположный пример представляют собой страны, применяющие вмененное налогообложение, при котором база налога на доход или целой группы налогов определяется на основании оценок влияния некоторых достаточно легко выявляемых характеристик предприятия. Промежуточные случаи представляют различные способы определения налоговой базы на основании результатов деятельности, но в упрощенном порядке и с некоторыми отличиями получаемой при этом базы налога от общеприменимой.

Столь широкий спектр налоговых мер определяется межстрановыми различиями в общем режиме налогообложения, степени развития малого бизнеса, задачах, которые ставятся при разработке порядка налогообложения малого предпринимательства.

Вопрос выбора порядка налогообложения малого предпринимательства для России был особенно актуален в конце 2001 – начале 2002 г., когда в Государственной Думе происходило обсуждение новых режимов налогообложения малого бизнеса. Действующий порядок был признан неудовлетворительным, поскольку он, с одной стороны, не создал стимулов к созданию малых предприятий, более того, многие функционирующие малые предприятия предпочитают применять общий режим налогообложения, несмотря на его сложность. Однако введенный Федеральным законом от 24.07.2002 г. № 104-ФЗ новый порядок налогообложения малого предпринимательства, который вступает в силу с 1 января 2003 г., содержит целый ряд положений, с одной стороны, позволяющих крупным и средним предприятиям уклоняться от налогообложения, создавая «малые предприятия»

специально с целью заключения с ними сделок, приводящих к существенному снижению налогового бремени, а с другой стороны, создающих ряд проблем для предприятий действительно малых, особенно для самых мелких, для вновь создающихся а также для начинающих новые виды деятельности, не являясь аффилированными с крупным бизнесом. Анализ причин влияния действующего порядка в направлении, отличном от целей разработчиков, а также возможных последствий как принятого в главах 26.2 и 26.3 нового порядка, так и альтернативных проектов, обсуждавшихся в процессе работы над этими главами, поможет в разработке порядка налогообложения малого предпринимательства, адекватного российским условиям и способного без усугубления проблемы уклонения от уплаты налогов содействовать развитию малого бизнеса. Это особенно важно, поскольку принятый новый режим возможно посредством изменений и дополнений приблизить к варианту налога, являющегося нейтральным к инвестициям, справедливым по отношению к малым предприятиям с разными доступными источниками финансирования, благоприятным для инвесторов, осуществляющих инновационную деятельность и существенно снижающим издержки уплаты налога.

В связи с тем, что на основании теоретического анализа можно предположить, что вновь принятый режим приведет к снижению поступлений налога на прибыль, подоходного налога и единого социального налога, необходимо заранее описать причины таких последствий, поскольку в ином случае возможно принятие решений, связанных с изменениями в других налогах, или к усложнению порядка применения упрощенных систем. В то же время важно избежать и излишней эйфории от возможного увеличения числа зарегистрированных малых предприятий и их оборотов в результате реформы. Существенная часть такого увеличения может возникнуть в силу создания крупным и средним бизнесом специальных малых предприятий для уклонения от налогообложения. Ниже описаны некоторые примеры подобных схем.

На основании произведенного в работе анализа вносятся концептуальные предложения по изменению принятой редакции главы 26.2 Налогового кодекса.

4.1. Реформирование налогообложения доходов малого предпринимательства в Российской Федерации: цели применения специальных режимов при налогообложении малого предпринимательства и проблемы, возникающие при особом подходе к налогообложению малого предпринимательства

Вопрос о стимулировании развития малого бизнеса в России стоял на повестке дня достаточно давно. Незначительная в сравнении со многими другими странами доля малых предприятий и недостаточный их вклад в число занятых, а также неудовлетворительная динамика объема выпуска и инвестиций в малом бизнесе приводят к выводу об относительной невыгодности положения малых предприятий в российской экономике. Так, например, хотя доля занятых в малом бизнесе выросла за период с 1997 по 2000 г. с 12% до 13,6%, оставаясь при этом небольшой, то доля выпуска снизилась с 8% до 5,9%, а инвестиции в основной капитал упали с 5,4% до 2,6% (данные Госкомстата, сборник «Малое предпринимательство в России», 2001 г.)¹⁵. Разумеется, положение малого бизнеса определяется не только налоговыми условиями. Но влияние налогообложения на размещение ресурсов между отраслями и секторами экономики может быть существенным. В то же время функционирование малого бизнеса сопровождается уклонением от налогообложения. Значительное большинство как политиков, так и экономистов, занимающихся проблемами малого бизнеса, признают, что на настоящем этапе развития российской экономики трудно обойтись без специальных мер в отношении малого предпринимательства.

¹⁵ Следует отметить, что данные об объемах выпуска и численности занятых в малом бизнесе не могут служить адекватным показателем его положения. Существуют схемы уклонения от уплаты налогов, с использованием сделок между специально зарегистрированными малыми предприятиями и крупным бизнесом. При этом наблюдается рост как объемов выпуска, так и числа занятых в таком «малом бизнесе». Поэтому определить, какая часть указанных величин относится к собственно малому предпринимательству, а какая характеризует уклонение от налогообложения, не представляется возможным.

4.1.1. Роль малого предпринимательства в экономике. Участие в формировании конкурентной среды, мобильность при изменении конъюнктуры, инновационная деятельность

Вопрос о предоставлении малому бизнесу налоговых преимуществ является довольно спорным. В частности, наличие эффекта масштаба может приводить к тому, что минимальный эффективный размер производства в определенных видах деятельности приходится на довольно большие объемы выпуска и требует привлечения значительного количества факторов, недоступного малому предпринимательству. При этом предоставление значительных льгот малым предприятиям может спровоцировать искусственное ограничение масштабов производства в таких отраслях с сопутствующими потерями общественного благосостояния¹⁶. Однако даже при таких обстоятельствах бизнес, начинающий деятельность, часто является небольшим и только по прошествии некоторого времени предприятие развивается до эффективного размера. Поэтому наличие возможности для мелких предприятий конкурировать с относительно крупными можно рассматривать как одно из условий свободы входа в отрасль, что не только способствует наличию конкуренции там, где она целесообразна, но создает предпосылки угрозы входа потенциального конкурента в случае злоупотребления рыночной властью действующего в отрасли предприятия в тех случаях, когда эффект масштаба предполагает эффективность наличия в отрасли небольшого числа предприятий.

Данные показывают, что малые предприятия, структура управления которыми носит меньшие черты бюрократизации, гораздо мобильнее и быстрее приспосабливаются к изменению конъюнктуры рынка, а также к шокам в экономике. Так, например, последствия нефтяного кризиса 70-х гг. были легче перенесены небольшими предприятиями; более того, по мнению некоторых исследователей, в этот период наблюдалась тенденция к уменьшению оптимального объема производства на предприятии¹⁷.

Инновационная деятельность часто осуществляется именно на уровне малого предпринимательства. Здесь следует сделать существенную оговорку: у крупного бизнеса имеются значительные преимущества в возможностях осуществления инновационной деятельности (но не обязательно большая заинтересованность). Крупные предприятия имеют больше возможностей получить необходимую информацию, им в большей степени

¹⁶ См. Taxation and small businesses. OECD, 1994.

¹⁷ См. Там же. P. 12.

доступны средства, необходимые для исследовательских работ или для приобретения новых разработок, крупное предприятие в силу большей доступности диверсификации может принимать более значительные риски по отдельным проектам. Однако в тех случаях, когда на начальных этапах деятельности значение квалификации сотрудников выше, чем расходы на прочие факторы производства, возможно преимущество малого бизнеса. При этом наличие потенциальной конкуренции может стимулировать развитие и внедрение результатов НИОКР крупным бизнесом, в том числе монополиями. Разумеется, на уровне монополий более существенной может быть конкуренция со стороны иностранных компаний, однако не следует уменьшать в этом вопросе и влияние малого предпринимательства.

Развитие в стране малого бизнеса обычно существенно смягчает проблемы, связанные с безработицей. Практика всевозможных ссуд и пособий безработным, желающим начать свое дело, широко распространена в мире. А в России для поддержки малого предпринимательства есть еще одна причина: необходимо содействовать формированию так называемого среднего класса – слоя независимых, самодостаточных граждан. Для достижения этой цели менее существенны число малых предприятий и масштабы их деятельности, важнее, чтобы человек имел потенциальную возможность с разумными рисками и издержками открыть малое предприятие и осознавал, что в состоянии самостоятельно обеспечить себя и свою семью средствами для достойной жизни.

4.1.2. Воздействие налогообложения на малые предприятия в отличие от крупных. Издержки уплаты налогов, возможности использования легальных методов снижения налоговых обязательств, влияние на налоговые обязательства большей жесткости бюджетных ограничений и меньшей стабильности в доходах

Серьезным оправданием для установления налоговых преференций малому бизнесу служит различие в издержках уплаты налогов в зависимости от размера предприятия.

Для малого бизнеса даже явные издержки уплаты налогов особенно чувствительны, поскольку, будучи практически постоянными для предприятия в целом, они выше для малого бизнеса, чем для крупного, в расчете на единицу продукции. Кроме того, совокупные альтернативные издержки уплаты налогов выше для малого бизнеса, поскольку крупные предприятия могут использовать для определения налоговых обязательств результаты

бухгалтерского учета, который им нужен для внутренних задач и который не является необходимым для малого бизнеса¹⁸.

Налоговые обязательства могут также варьироваться в зависимости от доступности тех или иных способов снижения налогов для предприятий разного масштаба. Малый бизнес часто уклоняется от налогообложения, о чем речь будет идти ниже. Однако легальные способы уклонения от налогообложения гораздо менее доступны для малого бизнеса в силу ряда причин. Так, некоторые способы уменьшения налоговых обязательств требуют постоянных издержек, малочувствительных для крупного предприятия, но практически недоступных малому бизнесу¹⁹. Создание аффилированных предприятий для целей налогового планирования, в частности в налоговых убежищах, применение трансфертного ценообразования между взаимозависимыми лицами (в России использование трансфертного ценообразования в силу особенностей законодательства можно отнести к легальному уклонению от налогов), использование налоговых лазеек требуют или создания новых предприятий, или дорогостоящих услуг квалифицированных специалистов по налоговому законодательству. Малые предприятия (здесь речь идет о предприятиях действительно малых, а не тех, которые создаются крупными предприятиями специально для уменьшения налоговых обязательств) такие издержки, как правило, позволить себе не могут.

Увеличивают диспропорции в издержках, связанных с налогообложением, и некоторые особенности российского налогового законодательства.

В числе налоговых причин неравноправного положения малого предпринимательства можно выделить систему льгот, действовавшую до 2002 г. в отношении налогообложения прибыли, которая могла приводить к относительным выгодам крупным предприятиям, поскольку применение большинства этих льгот было затруднено для малых и средних предприятий, а также для предприятий, относительно недавно начавших свою деятельность (более подробная информация о некоторых особенностях льгот содержится в настоящем сборнике в главе 3). Можно предположить, что отмена льгот по налогу на прибыль с 2002 г. с одновременным снижением ставки налога должна привести к выравниванию налоговых условий и увеличению конкурентоспособности средних предприятий. Однако самый мелкий бизнес да-

¹⁸ См. Taxation and small businesses. OECD, 1994.

¹⁹ См. Синельников С. и др. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М., 1998. С. 164–196.

же после этих изменений может остаться в относительно невыгодном положении.

Другим примером может служить порядок применения регрессивной шкалы при налогообложении единым социальным налогом. Правило требует, чтобы у предприятия, применяющего регрессивную шкалу к заработной плате своих сотрудников, средняя оплата труда, рассчитанная без учета части наиболее высокооплачиваемых работников, составляла не менее 2,5 тыс. руб. в месяц. При этом для крупных предприятий при расчете средней заработной платы не учитывается верхний дециль, а для предприятий с численностью работников, не превышающей 30 человек, не учитывается заработная плата 30% самых высокооплачиваемых работников.

Целесообразно отметить и то обстоятельство, что малому бизнесу сложнее получить заемные средства по приемлемой ставке процента, поэтому финансирование инвестиций осуществляется малыми предприятиями преимущественно из собственных средств²⁰. Но если процент по заемным средствам, хотя и с ограничениями, принимается к вычету из базы налога на прибыль, то альтернативные издержки привлечения собственного капитала вычета при применении налогообложения прибыли не подлежат. Правда, для предприятий, имевших возможность применить инвестиционную льготу, действовавшую до 2002 г., такой вычет де-факто осуществлялся при определенных соотношениях инвестиций и прибыли, но именно для малых и средних предприятий использование льготы при масштабных инвестициях было затруднено.

Важным специфическим для России обстоятельством, неблагоприятно влияющим на инвестиции, особенно связанные с риском, является и ограничение на перенос убытков на будущее 30% налоговой базы, которое применяется в российском Налоговом кодексе.

4.1.3. Стимулирование развития малого предпринимательства посредством создания особых налоговых условий. Возможные альтернативы: пониженные ставки налогообложения, упрощенная система учета доходов, применение методов вменения дохода на основе добровольности

Прежде всего следует отметить, что нет никакой необходимости в одинаковых условиях признания предприятия малым для целей налогообложения и для целей поддержки предприятия посредством неналоговых мер.

²⁰ См. Taxation and small businesses. OECD, 1994.

Более того, принятие единых правил привело бы к тому, что малые предприятия, перестав удовлетворять условиям, например, налогового критерия, тотчас же потеряли бы право и на другие формы поддержки. Это привело бы к дестимулированию развития предприятия, начиная с определенного его размера, и, более того, к искажениям, поскольку возник бы сильный стимул сохранять сложившиеся масштабы деятельности даже в случае положительного эффекта масштаба. Возник бы своего рода аналог «ловушки бедности», известной в экономической теории труда. Плавное уменьшение по мере роста масштабов тех форм поддержки, на которые может рассчитывать предприятие, такого эффекта не порождает. Если решение о применении налоговых мер обусловлено различием издержек уплаты налогов для предприятий разного масштаба, то именно предприятиям, имеющим непропорционально высокие альтернативные издержки, должны быть адресованы специальные налоговые режимы. С этой точки зрения распространение права применения упрощенной системы налогообложения только на самые малые предприятия выглядит логичным и приводит к меньшим потерям.

Однако и налоговые меры могут варьироваться в зависимости от целей, которые преследуются при разработке налогового режима, предназначенного для малого предпринимательства, и, возможно, от размера предприятия, если эти цели множественны.

В разных странах преследуемые цели различны, а отсюда и многообразие в мире систем налогообложения малого предпринимательства.

Это, конечно, не означает, что при налогообложении, нацеленном преимущественно на фискальные задачи, малый бизнес лишают поддержки. Просто в данном случае она носит преимущественно неналоговый характер. Хотя возможно и сочетание задач, когда, например, вмененные налоги делают относительно низкими, чтобы уменьшить их возможное неблагоприятное влияние на предприятия с относительно небольшой доходностью.

Во многих случаях, учитывая изложенные в разделе 4.1.2 соображения, связанные с относительно высокими издержками уплаты налогов для малого бизнеса, применяют пониженные ставки налога на прибыль, не меняя при этом налоговую базу. Например, в Великобритании применяется прогрессивная система налогообложения доходов от капитала. Такая система имеет значительные достоинства, поскольку соответствует критериям горизонтальной и вертикальной справедливости и одновременно приводит к меньшим искажающим эффектам, чем вмененное налогообложение, а также сопровождается значительно меньшими возможностями для уклонения

от налогообложения с использованием режима, предназначенного для малого бизнеса, чем в случае отличного от общепринятого определения налоговой базы²¹.

Возможной альтернативой является и применение различных упрощенных систем. Вообще говоря, любой порядок определения налоговой базы, отличный от общепринятого, в широком смысле является вменением. Однако на практике в России принято различать упрощенную и вмененную системы налогообложения. При этом к последней относится налогообложение с заменой большинства налогов единым налогом от базы, которая определяется не на основании фактических результатов деятельности предприятия, а посредством оценки предполагаемой базы исходя из наблюдаемых характеристик (часто, натуральных показателей) предприятия.

Остается, разумеется, вопрос, какие из видов поддержки должны применяться к самым мелким предприятиям. Мы считаем, что именно налоговые меры в виде упрощенных систем должны применяться на самом низком уровне. Прежде всего задача таких упрощенных систем состоит в сокращении чрезмерно высоких для таких предприятий альтернативных издержек, связанных с определением налоговых обязательств. Надо отметить, что, вообще говоря, масштаб предприятия не является вполне адекватным признаком того, что предприятие нуждается в особой поддержке или особых условиях деятельности. Предприятие, являющееся одним из многих мелких предприятий в развитой экономике или даже в одном из крупных городов России, может быть монополистом местного масштаба в каком-либо районном центре или поселке. В такой ситуации нужно не создание ему особых преимуществ, а, напротив, создание условий для входа в рынок конкурентов или для потенциальной возможности входа конкурентов. Если мы хотим поддержать начинающих предпринимательскую деятельность или тех, кто ограничивается самыми малыми масштабами, предоставление точно таких же условий средним предприятиям было бы ошибкой. Кроме того, любые особые режимы налогообложения создают возможность уклонения от налогообложения за счет сговора между предприятиями. Распространение права применения указанных режимов на предприятия большего масштаба или на группу искусственно разбитых на мелкие предприятий, принадлежащих одному владельцу, приведет к массовому уклонению от налогообложения, в том числе крупными предприятиями.

²¹ См. Taxation and small businesses. OECD, 1994.

ми, которые по замыслу не должны быть реципиентами выгод от какой-либо системы налогообложения малого предпринимательства. Наконец, предприятие, использующее труд значительного числа наемных работников и имеющее довольно большие обороты, а также группы аффилированных предприятий, чаще всего вынуждены в любом случае пользоваться услугами профессионального бухгалтера, а в этом случае проблема упрощения учета и налогообложения является менее критичной.

Вмененное налогообложение широко применяется в различных странах, хотя в некоторых вмененные налоги практически полностью отсутствуют. Существует множество различных методов вменения. Они могут существенно различаться по влиянию на стимулы, доходы, распределительным последствиям, уровню сложности, юридическим и административным последствиям. При использовании вмененного налога часто возникают последствия, не совпадающие с целями его разработчиков и даже нежелательные с их точки зрения, которые зависят от того, какой именно порядок вменения принят.

Прежде всего при выборе конкретной техники вменения необходимо определить, с какой целью вводится такой налог. Если применение вмененного налога направлено главным образом на упрощение налогообложения и администрирования, он должен разрабатываться иным образом, чем в случае, когда цель преимущественно фискальная, т.е. обеспечение гарантированного дохода от тех видов деятельности, в которых легче всего уклониться от налогообложения. Здесь следует отметить, что применение принципа вменения с целью уменьшения последствий уклонения от налогообложения для бюджета лучше всего достигается в том случае, когда вмененный налог не заменяет собой другие налоги, а служит минимальным налогом, т.е. уплате подлежит наибольшая из сумм налога, определенных в общем порядке и с применением вменения. Альтернативным вариантом определению вмененного дохода является применение вменения издержек при расчете налоговой базы.

4.1.4. Анализ стимулирующей роли действующей системы налогообложения малого предпринимательства

В настоящее время в России применяется вмененный налог²², который является:

- неоспоримым (налогоплательщик, не согласный с результатом применения метода, не имеет возможности апеллировать, доказывая, что его фактический доход, подсчитанный по обычным правилам налогового учета, меньше, чем рассчитанный по вмененному методу);
- обязательным (невозможен выбор налогоплательщика между вмененным налогом и общим порядком налогообложения);
- исключительным в отличие от минимального (налоговые обязательства исключительно только на основе вменения, даже если обычные правила расчета налоговых обязательств могут привести к более высокому результату);
- формальным в отличие от дискреционного (налог рассчитывается на основании заранее определенных натуральных показателей, и налоговые органы не имеют права по своему усмотрению определять величину налога).

Такой вид вмененного налога характеризуется, с одной стороны, меньшей вероятностью произвола со стороны налоговых органов и меньшими возможностями для коррупции в налоговых органах, а с другой стороны, потенциальной несправедливостью. Несправедливость при обязательности и неоспоримости возникает в силу несовершенства любой системы вменения и возможности существенного различия налоговых баз вмененного налога и того налога, который заменяется вмененным. Надо отметить, что произвол и коррупция в рассматриваемом случае также не исключены. При значительной дифференциации поправочных коэффициентов (отражающих место расположения, характер реализуемых товаров, ассортимент, сезонность, качество и т.д.) возможно установление базы налогообложения фактически в индивидуальном порядке каждому предприятию, причем такую практику легче осуществлять в небольших регионах или, в случае небольшого числа налогоплательщиков, по каждому

²² См. Федеральный закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» № 148-ФЗ от 31.07.98 (в ред. Законов № 63-ФЗ от 31.03.99, № 99-ФЗ от 13.07.01, № 198-ФЗ от 31.12.01).

виду деятельности в регионе. В этом случае предприятие имеет возможность попытаться добиться для себя привилегированного режима.

Российский единый налог на вмененный доход служит скорее фискальным целям, хотя разрабатывался он с целью упрощения налогообложения и даже стимулирования развития малого предпринимательства. Данный налог применяется в качестве обязательного для определенных видов деятельности, и цель упрощения налогообложения не достигается в тех случаях, когда налогоплательщик осуществляет деятельность различных видов, как подлежащих, так и не подлежащих вмененному налогообложению. Стимулирующая роль налога часто обосновывается тем, что данный налог представляет собой фиксированные платежи, не зависящие от объема произведенной продукции. Однако следует отметить, что большая часть натуральных показателей, служащих для расчета базы налога, относится к факторам производства, поэтому вмененный налог является по существу налогом на эти факторы. В силу этого обстоятельства стимулирующая роль вмененного налога отчасти элиминируется и, кроме того, возникает искажающий эффект. Стимулирующая роль возможна только в краткосрочной перспективе и при условии, что такой налог не является чрезмерно высоким, потому что именно в этом случае можно говорить о том, что натуральные показатели, на основании которых рассчитывается налог, являются неизменными. В долгосрочной перспективе, напротив, налог на факторы производства может дестимулировать развитие производства. Если же налог слишком велик, он, не влияя на краткосрочные предельные издержки предприятия, может вызвать рост средних издержек до уровня, превышающего цену продукции, и, следовательно, выход предприятия с рынка.

Серьезным недостатком обязательного вмененного налога является то обстоятельство, что его применяют все предприятия, осуществляющие определенную деятельность, а значит, невозможна корректная оценка правильности применения натуральных показателей для определения базы налога на основании расчетов, выполненных исходя из данных, полученных от предприятий, ведущих обычный налоговый учет, т.е. определяющих базу налогообложения исходя из фактических результатов деятельности.

Важной особенностью вмененного налога в сравнении с налогом на доход (прибыль) предприятия является и то обстоятельство, что в случае вмененного налогообложения все инвестиционные риски полностью ложатся на предпринимателя. Как известно, при налогообложении дохода от капитала (прибыли) государство разделяет риски с инвестором в большей или меньшей степени в зависимости от возможности «возмещения» налога в

случае убытков. Такое возмещение достигается на практике за счет переноса убытков на будущее или даже в прошлое (во многих странах перенос на будущее разрешается в полном объеме на весьма длительный срок или даже неограниченно, применяется также и индексация переносимых на будущее убытков). К сожалению, перенос убытков в России сильно ограничен, причем как в старом законе о налоге на прибыль, так и в главе 25 Налогового кодекса. Тем не менее даже такой ограниченный перенос может быть для предприятия, особенно малого или среднего, чрезвычайно важным с точки зрения снижения риска и развития бизнеса. Дискриминация в этом вопросе представляется крайне нежелательной.

Кроме того, применение вмененного налога не достигает цели увеличения налоговых поступлений в тех случаях, когда возможно сокрытие части факторов, применяемых для расчета налоговых обязательств, а также замена их другими, не входящими в этот перечень.

Действующая система упрощенного налогообложения субъектов малого предпринимательства²³ имеет следующие недостатки (в смысле вышеизложенных подразумеваемых задач упрощенной системы).

База налогообложения как при применении упрощенной системы налогообложения малого предпринимательства, так и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности не позволяет учитывать при определении налоговой базы некоторые виды расходов, в число которых входят расходы на такие важнейшие факторы производства, как капитал и отчасти труд. Такой порядок не создает стимулов к созданию новых предприятий и развитию существующих.

Существующие законы предусматривают внесение фиксированных платежей, не зависящих от фактических результатов деятельности предприятия, и не предусматривают переноса убытков на будущее, т.е. разделения государством инвестиционных рисков, что дестимулирует рисковые инвестиции и тем самым не способствует расширению инновационной деятельности, более того, ставит малые предприятия в неравные конкурентные условия по сравнению с крупными, которые имеют возможность учесть убытки для целей налогообложения за счет суммирования прибыли по разным видам деятельности, а также, хотя и ограниченного, переноса убытков на будущее.

²³ См. Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» № 222-ФЗ от 29.12.95.

Система недостаточно ограничивает возможности использования крупными налогоплательщиками упрощенных режимов как за счет разделения предприятий на группу формально малых, так и за счет создания взаимозависимых лиц с особым режимом налогообложения в производственной цепочке с целью уклонения от налогообложения.

Последний из перечисленных недостатков существующей системы важен не только в силу сопутствующих потерь доходов бюджета. В случае уклонения от налогообложения группой лиц за счет заключения между предприятиями с различным порядком определения налоговой базы сделок, при которых возникает возможность учета расходов при определении налоговой базы у одних предприятий и не возникает налогооблагаемого дохода у других, суммарные налоговые обязательства такой группы предприятий могут быть понижены даже в большей степени, чем при применении только упрощенной системы. Более подробно подобные приемы уклонения от налогообложения рассмотрены в разделе 4.1.5. Наличие такой возможности приводит к тому, что предприятия, фактически являющиеся малыми, могут оказаться не в состоянии конкурировать с более крупными предприятиями, использующими указанным образом систему налогообложения малых предприятий.

4.1.5. Уклонение малых предприятий от налогообложения. Анализ возможных вариантов снижения масштабов уклонения. Опасность уклонения от налогообложения крупных предприятий с использованием малых предприятий при действующей системе налогообложения малого предпринимательства

С малым предпринимательством связана проблема уклонения от налогообложения, причем особенно острая в обществе, в котором такое уклонение распространено и не осуждается. Если легальный уход от налогов путем использования лазеек в законодательстве в большей степени доступен крупным налогоплательщикам как юридическим лицам, так и физическим, то уклонение от налогов путем сокрытия выручки, предоставления недостоверной отчетности или непредоставления ее вообще, ведение бизнеса без регистрации свойственны преимущественно именно малому предпринимательству. Уклонение от налогообложения приобретает массовый характер в тех случаях, когда мала вероятность выявления нарушения и наказания и, следовательно, ожидаемые потери с учетом наказания в случае обнаружения нарушения ниже, чем ожидаемый выигрыш от уклонения. Иначе говоря, ожидаемая величина сокращения налоговых обязательств в совокупно-

сти с издержками уплаты налогов (compliance costs), т.е. издержками по ведению и предоставлению отчетности²⁴, которых при уклонении удается избежать. Если издержки исполнения законов постоянны при некотором, начинающемся с нуля, диапазоне изменения декларируемого дохода и достаточно высоки, возможен полный отказ от декларирования лиц с низкими доходами. Напротив, если издержки исполнения законов возрастают с ростом дохода, они для предприятия становятся аналогичными налогу на доход²⁵. Рост издержек законопослушного поведения с ростом дохода может быть обусловлен увеличением источников дохода при увеличении дохода. Уменьшение издержек исполнения законов при малых доходах возможно также и при установлении упрощенных правил декларирования. Во многих случаях именно сложные и затратные для налогоплательщика правила декларирования являются стимулом к осуществлению деятельности без регистрации. Часто предприятия, не состоящие на учете, «фирмы-призраки», имеют невысокие масштабы деятельности и доходы, поэтому суммы налогов, которые они платили бы в случае регистрации, могли бы быть невысокими, во всяком случае, сопоставимы или ниже издержек декларирования.

Упрощенные системы учета приводят к снижению как издержек уплаты налогов для налогоплательщика, так и соответствующих административных издержек по проверке правильности определения налоговых обязательств. Снижение уклонения от налогообложения может наблюдаться еще и потому, что признаки, на основании которых рассчитывается вмененный доход, сложнее скрыть или исказить, чем те, на которых основывается вычисление налогооблагаемого дохода в соответствии с общепринятым бухгалтерским учетом. В свою очередь снижение уклонения от налогообложения может служить более справедливым распределению налогового бремени²⁶.

Уменьшению масштабов уклонения от налогообложения может способствовать не только снижение издержек уплаты налогов или увеличение штрафов, но и увеличение вероятности выявления нарушения налоговыми органами. Правда, проверки малых предприятий налоговыми органами требуют от них определенных затрат, которые не всегда компенсируются полученными дополнительными налоговыми доходами и штрафами за нарушение. Однако эта проблема может быть существенно смягчена

²⁴ См. Taxation and small businesses. OECD, 1994.

²⁵ См. Cullis, Jones, 1998. P. 201.

²⁶ См. Там же. P. 203–205.

посредством проведения адресных проверок тех предприятий, декларируемые показатели которых дают основания подозревать уклонение. С этой целью возможно применение вмененных методов не к определению налоговых обязательств налогоплательщика, а налоговыми органами в целях установления расхождений между декларируемыми результатами деятельности предприятия и расчетными средними результатами для предприятий с аналогичными характеристиками. Подобная система с успехом применяется для определения направления усилий проверяющих органов в Великобритании.

Но уклонение может быть отчасти спровоцировано и некоторыми положениями налоговой системы, порождающими дополнительные возможности манипуляций в отчетности с налоговой базой. В частности такие возможности возникают в связи с наличием в экономике специальных режимов, в том числе и для малых предприятий.

Уклонение, может возникать, например, в силу того, что вмененным налогом облагается не предприятие, а вид деятельности. Т.е. организация может одновременно определять налоговые обязательства вмененным способом для одних видов деятельности и на основании общепринятого учета для других. В этом случае часть издержек, относящихся к облагаемой вмененным налогом деятельности, может быть отнесена в учете к деятельности, облагаемой по обычным правилам налогового учета.

Выше речь шла в основном об уклонении от налогообложения самих предприятий, применяющих специальные режимы налогообложения. Однако существует опасность занижения доходов предприятий, применяющих общий порядок налогообложения, посредством завышения объемов продукции, приобретенной у предприятий, использующих вмененные методы. Можно составить (не исчерпывающий) перечень видов деятельности, которые часто используются для уклонения от уплаты налогов посредством завышения затрат: информационные, маркетинговые, консалтинговые, транспортные услуги, ремонт и т.п. Уклонение от налогов посредством сговора с производителями таких работ и услуг практикуется даже в отсутствие вмененного налогообложения, но в этом случае злоупотребления можно выявить, проводя перекрестные проверки нескольких контрагентов. Применение вмененных методов оценки дохода к таким видам деятельности усугубляет проблему.

Всякий раз, когда в пределах одной экономики одновременно применяются разные налоговые базы для предприятий разных масштабов или видов деятельности, появляются возможности для уклонения от налогооб-

ложения посредством заключения некоторых сделок между предприятиями с разной налоговой базой. Если у одного расходы уже приняты к вычету, а у другого еще не включены в базу налогообложения, то суммарные налоговые обязательства снижаются, причем в большей степени, чем если бы применялся только один из режимов. Подобного можно достичь посредством регистрации нескольких налогоплательщиков с различной базой налогообложения, фактически принадлежащих одним и тем же владельцам, и заключения между ними сделок, иногда фиктивных.

Использование специальных режимов при определении налоговых обязательств может порождать уклонение от налогообложения и в тех случаях, когда услуги или товары, оказываемые предприятием, облагаемым вменным налогом или по упрощенным правилам, а также по пониженным ставкам, используются в качестве фактора производства предприятиями, применяющими общий режим налогообложения. При таких обстоятельствах рост налоговых поступлений (если он есть) от предприятий, применяющих вмененный налог или другой упрощенный режим, может не компенсировать снижения налоговых доходов от других предприятий. Например, при обложении вменным налогом транспортного предприятия очень легко завысить в договорах и учете количество транспортных услуг, оказанных таким предприятием другим организациям. Это не скажется на налоговых обязательствах транспортного предприятия, но увеличит принимаемые к вычету для целей налогообложения прибыли расходы и сумму принимаемого к вычету НДС. Аналогичная возможность возникает в случае применения вмененного налога для ремонтно-строительных, консультационных, бухгалтерских, юридических или иных услуг. В случае с товарами завышение объема осложнено, однако возможно использование трансфертного ценообразования для завышения стоимости ресурсов, используемых предприятием, применяющим общий режим налогообложения. В этом случае, также как и при завышении объема услуг, предприятие, облагаемое по вмененной системе, не увеличивает своих налоговых обязательств. Особенно опасно в этом отношении то обстоятельство, что предприятия, применяющие вмененное налогообложение, могут быть аффилированы с обычными, в том числе крупными предприятиями, и никаких ограничений в этом отношении законодательство не предусматривает. Здесь следует отметить, что перечисленные выше услуги входят в перечень сфер, для которых на основании Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» № 148-ФЗ от 31 июля 1998 г. регионы могут установить вмененное налогообложение.

Для уклонения от налогообложения можно создавать предприятия, аффилированные основному предприятию, и на этапе реализации продукции. Использование трансфертного ценообразования может уменьшить суммарные налоговые обязательства группы предприятий, состоящей из основного и аффилированных с ним предприятий, облагаемых вмененным налогом.

Предприятие, применяющее учет по методу начислений, с помощью взаимозависимого с ним предприятия с кассовым методом учета может также отсрочить уплату налогов. Достаточно просто осуществить с задержкой оплату продукции. Все время, пока она не будет произведена, сумма, на которую уменьшится налоговая база одного предприятия, не будет включена в базу другого. Более сложные схемы возникают, когда предприятие, применяющее учет по кассовому методу встраивается в виде «посредника» в производственную цепочку между предприятиями, применяющими учет по методу начисления. Однако эта возможность существенно ограничивается при наличии требования, чтобы предприятие, ведущее учет по кассовому методу, не уплачивало НДС (тогда он не принимается к зачету у покупателя). Сейчас также есть возможность создания предприятия-«посредника», применяющего кассовый метод и одновременно являющегося плательщиком НДС (глава 25 Налогового кодекса, ст. 273, п. 1), но такое предприятие не должно иметь выручку более 4 млн руб. в год. Надо отметить, что лимит определяется по кассовому методу, а значит, применение схемы отсрочки уплаты налогов с использованием неплатежей не приводит к превышению лимита. НДС можно перечислять отдельным платежом, это не запрещается законом, при этом он будет принят к вычету у покупателя. Разница в стоимости продукции (без НДС), закупленной у фактического поставщика, и цене, зафиксированной в договоре между «посредником» и покупателем, составит сумму, на которую будет занижена налоговая база, поскольку у фактического покупателя разрешенные к вычету по методу начислений расходы будут именно на эту величину больше, чем определенный по методу начислений доход у фактического поставщика. Для полной легальности схемы сумма, на которую занижается налоговая база, не должна превышать 20% от цены фактического поставщика, иначе может быть применена ст. 40 Налогового кодекса, регулирующая использование трансфертных цен. Вопрос только в том, как перечислить деньги фактическому поставщику продукции. Есть, по крайней мере, три способа:

1. Перечислить деньги «посреднику» в той части, которую необходимо выплатить фактическому поставщику, а остальная

часть составит задолженность; в этом случае уклониться можно только на 20% в год от суммы лимита для применяющих кассовый метод (т.е. на 800 тыс. руб. в год при лимите в 4 млн, на 2 млн руб. при лимите 10 млн, на 6 млн руб. при лимите 30 млн руб.);

2. Предоставить ссуду «посреднику» в части сумм, которые необходимо перечислить поставщику, с задолженностью в остальной части;
3. Перевести «посреднику» средства для расчета с фактическим поставщиком на основании ст. 251, п. 1, п/п. 11 Налогового кодекса, если посредник является дочерним предприятием основного или если они оба являются дочерними предприятиями одного и того же лица²⁷.

В последних двух случаях сумма, на которую занижается налоговая база, может быть существенно увеличена. Дополнительно можно отметить, что ст. 40 может оказаться очень сложно применить для выявления злоупотребления, если то предприятие, которое мы назвали «посредником» по договору, производит какие-либо изменения в перепродаваемой продукции.

Однако запрещение регистрироваться в качестве плательщика НДС действительно может ограничивать круг малых предприятий, способных воспользоваться кассовым методом (а реального упрощения можно достичь, именно применяя учет по кассовому методу). Принятое в настоящее время Государственной Думой решение разрешить налогоплательщикам, применяющим упрощенную систему, выбор между налогом на чистый доход и выручкой (Федеральный закон № 104-ФЗ; глава 26-2 Налогового кодекса РФ) представляет в этом смысле определенную опасность. Если вла-

²⁷ Ст. 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

11) имущество, полученное российской организацией:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50 % состоит из вклада передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны не менее чем на 50 % состоит из вклада получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны не менее чем на 50 % состоит из вклада этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

дельцы могут создать два предприятия с разными объектами налогообложения, то затраты будут фиксироваться на одном, а выручка, в той части, которая превышает затраты, на другом. В итоге налог может составить даже 6% от чистого дохода (а не от валового, как предполагается в законе).

Другая возможность минимизации налоговых обязательств при наличии налога от выручки с низкой ставкой возникает, если вместо найма работников непосредственно на крупное предприятие нанять их на малое предприятие, применяющее упрощенный режим с выручкой в качестве объекта налогообложения и заключить с таким предприятием контракт на оказание услуг. Тогда вместо единого социального налога, ставка которого составляет до 35,6% (от заработной платы работника менее 100 000 руб. в год), можно уплатить взносы в Пенсионный фонд (14%) и половину²⁸ налога от выручки (3%), т.е. 17,52% при ставке налога в 6%. Еще более выгодной будет схема с регистрацией работников как индивидуальных предпринимателей, поскольку в этом случае указанные ставки применяются уже к доходу после уплаты всех налогов, а в первой из рассмотренных ситуаций необходимо еще заплатить подоходный налог. Более того, поскольку для применяющих упрощенный режим предпринимателей без образования юридического лица базой единого социального налога в соответствии с главой 24 Налогового кодекса (а значит и взноса в Пенсионный фонд) служит 0,1 от выручки, а максимальная ставка взноса в Пенсионный фонд равна 14% (единый социальный налог применяющими упрощенную систему не платится, платятся только взносы в Пенсионный фонд), то указанные взносы не могут превысить 3% дохода, а значит сумма уплаченных налогов составит 6% от дохода. Отметим, что в этом порядке есть противоречие: по закону «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», с одной стороны, базой страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда является база Единого социального налога (см. статью 10 Федерального закона № 167-ФЗ), с другой стороны, индивидуальные предприниматели и адвокаты уплачивают фиксированный платеж, устанавливаемый Правительством РФ (см. статью 28 того же закона)²⁹.

²⁸ На величину взносов в пенсионный фонд предполагается разрешить уменьшать сумму налога, но не более, чем наполовину.

²⁹ Это противоречие скорректировано принятым в конце 2002 г. Федеральным законом № 191-ФЗ от 31.12.2002 г., исключившим из главы 24 Налогового кодекса порядок расчета базы единого социального налога для предпринимателей без образования юридического лица, применяющих упрощенную систему налогообложения. Однако это изменение не препятствует возможности занижения налогов с помощью

Планка доходов, ограничивающая доступ к системе, установлена на уровне 15 млн руб. Она достаточно высока, чтобы в некоторых случаях было возможно и использование немедленного списания основных средств крупными предприятиями: достаточно предоставить ссуду малому предприятию, закупить на нее основные средства, немедленно их списать, а затем арендовать с высокой арендной платой в течение короткого срока. Эта опасность была бы невелика, если бы доступ к системе ограничивался достаточно мелкими предприятиями; применение схемы к оборудованию невысокой стоимости и с высокой нормой амортизации потребовало бы издержек, превышающих выигрыш. Гораздо меньше было бы возможностей для злоупотреблений и в том случае, если бы доход для целей установления права на применение упрощенных режимов суммировался по предприятиям, аффилированным друг с другом и вступающим между собой в сделки или ведущим одни и те же виды деятельности. Но было принято решение использовать только то ограничение, которое включено в Закон «О государственной поддержке малого предпринимательства»: малым предприятием может считаться такое, доля в капитале которого крупных предприятий не превышает 25%. Такое ограничение, вообще говоря, нетрудно обойти, например, крупное и малое предприятия могут принадлежать одним и тем же владельцам, или малым предприятием может владеть кто-либо, аффилированный с крупным предприятием.

Одни из названных способов вполне легальны, другие, как в случае завышения объема услуг, противозаконны, но трудно выявляются. И все они имеют общие черты. Снижение налоговых обязательств происходит главным образом не у предприятий, применяющих специальный режим, а у других предприятий, так что при разработке специальных режимов нельзя не учитывать, как они могут повлиять на уплату других налогов. Хотелось бы особо отметить: все эти схемы и многие им подобные практически не могут применить предприятия, являющиеся действительно очень малыми. Если им трудно вести даже обычный учет, то тем более не по средствам осуществлять налоговое планирование, регистрируя несколько фирм с разными режимами налогообложения. А значит, они будут платить более высокие налоги, чем те, кому они могли бы составить конкуренцию.

Приведенные примеры показывают, что при отсутствии определенных ограничений упрощенным режимом могут воспользоваться крупные пред-

описанной схемы, поскольку фиксированный платеж составляет на 2003 г. 150 рублей.

приятия, для которых он не предназначен. В результате многие малые предприятия могут оказаться в менее выгодном положении, чем средние и крупные, использующие наличие специальных режимы для снижения налоговых обязательств. В результате можно не только не достичь поставленной цели развития малого предпринимательства, но и ухудшить относительное положение малого бизнеса или, по крайней мере, не получить должной компенсации понесенных обществом затрат.

Таким образом, вмененное и упрощенное налогообложение приводит к выигрышу в налоговых поступлениях за счет снижения уклонения от уплаты налогов только в тех случаях, когда созданы препятствия для заключения между предприятиями, по-разному определяющими налоговую базу, сделок, специально направленных на снижение налоговых обязательств. Иначе происходит замена одних форм уклонения другими и рост налоговых обязательств одних предприятий может более чем компенсироваться потерями налоговых доходов от других.

Универсального решения указанной проблемы не существует. В некоторых странах специальные режимы разрешается применять в зависимости от формы собственности. Иногда налоговые органы имеют полномочия признавать ничтожными сделки, заключенные специально для уменьшения налоговых обязательств (например, в США).

В России применение подобных подходов затруднено (правда, возможно судебное признание сделки, направленной специально на уклонение от уплаты налогов, ничтожной), поэтому целесообразно обсудить варианты, связанные с определением налогоплательщиков, имеющих право на применение упрощенного режима. Понятно, что не следует его разрешать, когда одно лицо или несколько ближайших родственников владеют несколькими предприятиями, чьи совокупные показатели выходят за пределы диапазона, дающего право на применение такого режима. Также нельзя разрешать применение режима, предназначенного для малого предпринимательства, когда одно лицо владеет существенными долями в нескольких предприятиях, в совокупности выходящих за границы показателей, определяющих принадлежность к малому бизнесу, что позволяет ему определять политику каждого из них. Не следует допускать и таких возможностей, как создание крупной организацией взаимозависимого с ней, применяющего упрощенный режим предприятия, особенно если они заключают между собой сделки. Хотя идея выглядит достаточно ясной, реализовать ее на практике юридически корректным образом нелегко. Например, Институт экономики переходного периода при разработке концепции упрощенного налогообло-

жения (см. сборник «Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформы». Т. 2. С. 147) предпринимал попытку описать ограничения, учитывающие указанные требования. Тем не менее в первом проекте упрощенной системы налогообложения (он был представлен в Государственную Думу РФ в качестве редакции соответствующих глав раздела «Специальные налоговые режимы», а также размещен на web-сайте ИЭПП в 2000 г.) редакция требований, ограничивающих применение режима взаимозависимыми лицами, была недостаточно продуманной. Предлагалось просто запретить применение упрощенного режима тем предприятиям, которые участвуют в уставном капитале других организаций и в уставном капитале которых участвуют другие организации. Такое ограничение, по-видимому, слишком жестко. Во всяком случае, запрет приобретения акций других организаций предприятиями, применяющими упрощенный режим, еще более сужает спектр возможностей диверсификации рисков, доступный для малых предприятий. При этом предлагавшееся правило не ограничивало применение упрощенных режимов любым количеством организаций, принадлежащих одному физическому лицу или близким родственникам. Однако и возможность вести учет холдинга по упрощенной системе также не следует допускать. Позднее для определения соответствия налогоплательщика критерию мы предлагали суммировать его доходы с доходами взаимозависимых с ним лиц, взвешенными по долям участия налогоплательщика. Это предложение направлялось на рассмотрение Правительства РФ вместе с концепцией и текстом проекта, но было найдено также слишком жестким и сложным в употреблении. Последний вариант предлагаемого ИЭПП правила предусматривает суммирование доходов тех из взаимозависимых с налогоплательщиком лиц, которые осуществляют одинаковые с ним виды деятельности или вступали с ним в сделки за налоговый период. Такой вариант не очень сложен в употреблении, препятствует осуществлению наиболее явных форм уклонения и при этом не является слишком ограничительным для тех малых предприятий, которые в наибольшей степени нуждаются в упрощении учета.

Здесь следует также отметить, что регионы, осуществляющие недобросовестную налоговую конкуренцию, могут установить заниженную базу вмененного налога для зарегистрированных на их территории предприятий. Это фактически создает возможность для создания особого вида налоговых убежищ. Однако если налоговые доходы от малого предпринимательства направлять только в местные и региональные бюджеты, а также если они

смогут составить заметную долю в доходах указанных бюджетов, то заинтересованность в подобных мерах может существенно снизиться.

Вызывает сомнения также и целесообразность применения вмененного налога к таким видам деятельности, где по каким-либо (вообще говоря, не налоговым) причинам требуется особый контроль или более важен тщательный учет производимой продукции или используемых факторов. Это может приводить к более широкому спектру нарушений, чем только нарушения налогового законодательства.

4.2. Зарубежный опыт налогообложения малого предпринимательства

4.2.1. Аргументы за и против применения специальных налоговых режимов

Особые режимы налогообложения для малого бизнеса применяются во многих странах. При этом в различных странах преследуются различные цели. Задачи, которые должны быть решены с помощью особого режима, в значительной степени определяют характеристики такого режима. Не определив целей невозможно решить, какой порядок налогообложения предпочтителен в той или иной стране. Многообразие целей приводит и к многообразию применяемых режимов. Помимо различия целей, к различию в правилах налогообложения приводят и различия в условиях, в которых производится сбор налогов. В разных странах различаются традиции уплаты налогов, налоговая и юридическая грамотность налогоплательщиков (и даже, как показывает пример российской экономики, грамотность сотрудников налоговых органов), возможности контроля и принуждения со стороны налоговых администраций, а также степень коррумпированности властей. Применение одного и того же налогового режима в разных обстоятельствах может привести к существенно различным результатам.

Целью государственного вмешательства, в том числе и в вопросах налогообложения малого предпринимательства, может служить достижение размещения ресурсов, являющегося улучшением по компенсационному критерию в сравнении с ситуацией, когда малое предпринимательство подчиняется общим правилам. Исполнение общих правил может накладывать на предпринимательство издержки, которые для малых предприятий относительно выше, чем для предприятий средних и крупных. Выше уже упоминалось, что альтернативные издержки ведения налогового учета и пре-

доставления отчетности выше для малого предпринимательства, особенно из расчета на единицу продукции. Это может приводить к тому, что в отраслях, в которых в отсутствие налогообложения эффективным являлось бы функционирование предприятий небольшого размера, производство будет осуществляться предприятиями более крупными, причем в некоторых случаях, особенно на локальных рынках, возможно получение рыночной власти такими предприятиями. Аналогичные последствия могут возникнуть в силу наличия административных барьеров или проблем с доступом к информации или финансовым ресурсам. В таких случаях нейтрализация несовершенств рынка, а также некоторых воздействий государства, за счет специальных мер (не обязательно налоговых) может привести к росту общественного благосостояния. Однако при такого рода вмешательствах возникает опасность, что при попытках поддержки малого предпринимательства возникнут новые потери благосостояния, связанные с тем, что ресурсы будут использоваться там, где они приносят меньшую отдачу³⁰, т.е. вместо эффективных крупных фирм на менее эффективных малых или вместо более эффективных государственных программ в менее эффективной программе поддержки малого предпринимательства.

Следовательно, с точки зрения нейтральности, целесообразными могут быть только такие налоговые меры, которые корректируют возникающие из-за несовершенства рыночной экономики или неблагоприятные для малого предпринимательства последствия выполнения правил, необходимых в целом, но возлагающих на предприятия дополнительные издержки без учета их масштаба. При этом налоговые меры не являются оправданными, если существует иное решение проблемы, связанное с меньшими издержками для экономики. Так, например, проблему с доступом к информации может оказаться дешевле решить, организовав специально для малого бизнеса консультации с частичным или полным погашением затрат за счет государства. Проблема административных барьеров также может быть решена неналоговыми мерами. То же самое можно сказать и о доступности кредитных ресурсов, однако здесь налоговые решения могут отчасти помочь скорректировать результат функционирования рыночного механизма: например, применяя к малым предприятиям одну из разновидностей налога *cash-flow*, можно предоставить таким предприятиям вычитать из налоговой базы альтернативные издержки финансирования инвестиций (принятая редакция главы 26-1 Налогового кодекса выглядит как использующая именно этот

³⁰ См. Taxation and small businesses. OECD, 1994. P. 11.

подход, однако ряд ее положений элиминирует выгоды немедленного списания). В том случае, когда расходы на приобретение основных средств вычитаются в текущем периоде и отсутствует вычет процента, налог является нейтральным в отношении инвестиций в том смысле, что предельная инвестиция порождает нулевую доходность как в отсутствие налога, так и при описанном режиме. Иначе говоря, те инвестиции, которые были бы осуществлены в отсутствие налогообложения, остаются выгодными и при нейтральном налоге³¹. При этом с точки зрения приведенной стоимости налог эквивалентен налогу на экономическую прибыль. Разумеется, этот результат справедлив только при полной налоговой компенсации убытков. В этом случае возможно сочетание результатов: упрощения налогообложения с сопутствующим ему снижением издержек уплаты налогов и предоставления тем предприятиям, которым недоступны заемные средства, возможности принять к вычету альтернативные издержки финансирования инвестиций из собственных средств.

Но наличие в экономике двух способов определения налоговой базы одного и того же налога неизбежно порождает возможности для уклонения от налогообложения (как легального, так и нелегального). Подробнее этот вопрос рассмотрен в разделе 4.1.5.

В ряде стран рассматривался вопрос применения налога cash-flow для экономики в целом. Например, обсуждение возможного применения одного из вариантов налога cash-flow в течение ряда лет ведется в Новой Зеландии. Более того, налог cash-flow (несколько более сложный, чем описанный выше вариант) уже применяется в Хорватии. Однако применение такого налога для экономики в целом сопряжено с рядом проблем, поэтому, кроме Хорватии, такое решение нигде принято не было. Если же сохраняется в качестве общего режима налог на прибыль, необходимо решать непростую проблему взаимодействия налогов с разными базами. Поэтому, вероятно, целесообразно предоставлять право применения упрощенных режимов только тем, для кого альтернативные издержки уплаты налогов действительно высоки. В остальных случаях проблему кредитования можно решать непосредственно, предоставляя кредиты или гарантии.

Однако допущение, приводит ли «упрощенная система» к реальному упрощению учета на предприятии, зависит от особенностей как упрощенной системы, так и самого предприятия. При наличии определенного разнобразия хозяйственных операций и необходимости использовать инфор-

³¹ *Stiglitz J. The Corporation Tax // Journal of Public Economics. 1976. P. 303–311.*

мацию не только о потоках, но и о запасах, а, следовательно, об остатках по счетам, учет с двойной проводкой может не усложнить, а упростить подготовку отчетности, по крайней мере, проверку правильности ее исполнения. Недаром Гёте назвал систему ведения бухгалтерского учета с использованием двойной записи одним из выдающихся изобретений человечества. Для применения такого учета нужны определенные навыки, но любой квалифицированный бухгалтер ими обладает. Поэтому в тех случаях, когда учет на предприятии ведется профессиональным бухгалтером, целесообразность значительного упрощения именно учета по меньшей мере сомнительна. Другое дело – отчетность. Необходимость подготовки ежеквартально (а в ряде случаев и чаще) пакета документов, сравнимого по объему с серьезным научным журналом, при этом со значительной детализацией предоставляемой информации и многократным ее повторения в разных формах отчетности, представляет проблему даже при ведении учета с использованием компьютерных программ, особенно в условиях, когда требования к предоставляемой отчетности часто меняются. Однако упрощение форм отчетности и периодичности ее представления, по-видимому, желательно не только для малого предпринимательства.

Помимо аллокационных соображений, которые, как нетрудно видеть, приводят к аргументам как за, так и против специальных налоговых режимов для малого предпринимательства, вмешательство государства в данной сфере можно обсуждать и с точек зрения стабилизационной и распределительной.

Стабилизационная составляющая проявляется преимущественно в эмпирических данных, показывающих ациклическую активность малого предпринимательства, снижая проблемы с занятостью. Дополнительно можно отметить, что поддержка малого предпринимательства позволяет снизить расходы бюджета на пособия по безработице, т.е. одни виды расходов замещаются другими, причем расходы, приводящие к росту числа рабочих мест, с социальной точки зрения приносят большую выгоду обществу, чем просто выплата пособий. Здесь могут быть действенными и налоговые, и неналоговые меры.

Распределительная функция государства в области поддержки малого предпринимательства может проявляться как в форме расходов на программы, обеспечивающие поддержку малого предпринимательства (в том числе информационную, административную и финансовую), так и в форме налоговых преференций.

Во всех указанных случаях важным вопросом является идентификация малого предпринимательства, поскольку получение преференций не теми лицами, которым они предназначены, приводит не только к дополнительным потерям бюджетных средств (израсходованных или не полученных), но и к тому, что поставленная цель не достигается.

В тех странах, где широкое распространение малого предпринимательства обусловлено особенностями национальной экономики, могут преобладать чисто фискальные цели, причем первоочередной задачей является удержание налогов с малых предприятий и ограничение уклонения от их уплаты. Например, в странах, где существенную часть ВВП составляет туризм и курортный бизнес, обслуживание отдыхающих, обеспечение их питанием, изготовление сувениров в значительной части выгодно осуществлять именно с помощью небольших предприятий. В этом случае нет нужды в стимулировании малого предпринимательства, по крайней мере, в указанных отраслях, однако в таких случаях, особенно при наличии проблем, связанных с регистрацией, административных препятствиях и других дополнительных издержек у легальных предприятий, возможно масштабное уклонение от налогообложения и уход таких предприятий в теневой бизнес. В странах, где малый бизнес составляет существенную часть ВВП, фискальная составляющая режима для малого предпринимательства, как правило, преобладает. В этом случае различные формы вмененных налогов, несмотря на сопутствующие им недостатки, могут быть наилучшим решением проблемы³².

Другие способы достижения фискальных целей применимы в тех странах, где велики различия в ставках налогообложения доходов от капитала и труда. В этом случае вводятся правила искусственного разделения таких доходов, чтобы избежать маскировки одних под другие. Так, применяемые в скандинавских странах режимы налогообложения малого бизнеса сопровождаются в определенном смысле усложнением порядка взимания налога, а не его упрощением³³.

³² См. *Tax Law Design and Drafting*. Edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996.

³³ См. *Taxation and small businesses*. OECD, 1994.

4.2.2. Опыт государств, не применяющих специальных режимов при налогообложении малого предпринимательства, а также применяющих пониженные ставки без изменения базы налогообложения

В развитых странах с достаточно давними налоговыми традициями основной целью смягчения налогового режима для малых предприятий является коррекция аллокационных последствий налогообложения, проявляющихся в относительно высоких издержках для малого предприятия и в относительно высокой эффективной ставке налога для малого предприятия в силу меньших возможностей использования разрешенных для налогового вычета расходов (например амортизации) (см. *Messere, p. 136*). В таких случаях применяются пониженные налоговые ставки или дополнительные возможности начисления амортизации от ускоренной амортизации до свободного списания. Пониженные ставки для предприятий, имеющих прибыль ниже пороговой или относящихся к малому и среднему предпринимательству применяются в Бельгии, Канаде, Финляндии, Японии, Люксембурге, Великобритании и США. Швейцария использует прогрессивное налогообложение дохода корпораций. В Канаде контролируемые канадцами частные корпорации получают налоговую скидку, которая уменьшает федеральный налог на доходы на 16%, если их годовой налогооблагаемый доход от деятельности не превышает \$200 000.

4.2.3. Применение вмененных методов оценки дохода.

Классификация вмененных методов.

Цели использования вмененных методов.

Опыт стран, применявших вмененные методы

Термин *presumptive* в английском языке (предполагаемый) означает существование обоснованных предположений, относительно соответствия нормального дохода налогоплательщика некоторому расчетному, определенному посредством косвенного метода (не меньше, когда вменение используется в качестве минимального налогообложения)³⁴. Эта концепция включает множество различных способов определения налоговой базы.

³⁴ Русский термин *вмененный* скорее по смыслу ближе к английскому *imputed*, но в то же время часто слово «вмененный» используется в экономических текстах для перевода английского *opportunity*, «альтернативный» (например, *opportunity costs* переводят иногда как «альтернативные издержки»), иногда как «вмененные издержки»), т.е. подразумевается обложение того дохода, который налогоплательщик в

Вмененные методы можно подразделить на следующие виды:

- *Оспоримые или неоспоримые*

При оспоримом методе налогоплательщик, не согласный с результатом применения метода, может апеллировать, удостоверяя, что его фактический доход, подсчитанный по обычным правилам налогового учета, меньше, чем рассчитанный по вмененному методу. Оспоримые налоги применяются в тех случаях, когда есть основания предполагать, что законопослушание некоторой группы налогоплательщиков недостаточно, а возможности получения достоверной информации о доходах налогоплательщика ограничены или существенно затратны.

- *Минимальные или исключительные (exclusive)*

Минимальным является вмененное налогообложение, не отменяющее определения налоговых обязательств по обычным правилам, но предписывающее, чтобы они были не меньше определенных по правилу вменения. Исключительное вмененное налогообложение предполагает определение налоговых обязательств только на основе вменения, даже если обычные правила могут привести к более высоким обязательствам. Это деление относится к неоспоримым налогам. Исключительные налоги проще администрируются, в краткосрочном периоде имеют стимулирующий эффект в силу своей природы фиксированного платежа, не зависящего от поведения налогоплательщика. Однако преимущество в простоте исключительного вмененного налога сопровождается недостатком справедливости, поскольку в этом случае налогоплательщики с одинаковой базой вмененного налога должны платить одинаковые суммы, хотя их фактический доход может существенно различаться. Кроме того, в долгосрочном периоде вступают в действие эффекты, связанные с тем, что данный налог фактически является налогом на те факторы, которые используются в качестве показателей при определении вмененного дохода.

- *Механические (формальные) или дискреционные*

Вмененные методы различаются по степени в какой налоги устанавливаются по усмотрению налоговых органов. Формальные методы вменения, например, вменение на базе валовой выручки или стоимости активов фирмы, предполагают определение налоговых обязательств по заранее определенным правилам, не подразумевающим предоставления налоговым вла-

норме способен получить при наилучшем использовании доступных ему возможностей. Нетрудно заметить, что значения этих терминов близки, несмотря на некоторые оттенки смысла.

стям свободы в установлении налоговых обязательств. При дискреционных методах, например, методе налогообложения на основании оценки чистого богатства, налоговые обязательства в значительной степени определяются по усмотрению применяющего их агента.

Дискреционные методы обычно бывают оспоримыми, иначе представители налоговых органов получают значительные возможности для произвола. Формальные методы могут быть как оспоримыми, так и неоспоримыми. В некоторых случаях налоговые власти могут по своему выбору применять или не применять вменение (здесь есть элемент дискреционного подхода), но если вменение применяется, то собственно метод определения налоговых обязательств является формальным и неоспоримым. Например, вменение, основанное на внешних признаках уровня жизни или накопленного богатства во Франции, было неоспоримым (но впоследствии такое вменение стало оспоримым).

Как формальные, так и дискреционные методы имеют существенные недостатки: возможности для коррупции в случае дискреционных правил, потенциальная суровость формальных правил. Применение формальных правил влечет снижение административных издержек, но, одновременно, и возможностей учета конкретных обстоятельств.

В ряде развитых стран традиционно применяется особый режим налогообложения малого бизнеса на основании вменения. Во Франции для предприятий с совокупным годовым оборотом, не превышающим определенного порога (3,5 млн франков для предприятий, продающих товары, и 1 млн франков для предприятий, оказывающих услуги) применяется контрактный налог, или *forfait*³⁵. Для применения *forfait* налогоплательщик должен предоставить следующую информацию по итогам прошедшего года: закупки, продажи, стоимость запасов на конец учетного периода, количество занятых, сумма выплаченной заработной платы, количество автомобилей, которыми владеет плательщик. Налоговая администрация затем рассчитывает *forfait*, который предполагается оценить как доход, который предприятие может в норме производить. Нетрудно видеть, что информация, которая предоставляется плательщиком, требует ведения значительного количества записей и, по существу, содержит всю информацию, необходимую для определения налогооблагаемого дохода, кроме общих расходов на бизнес. На основе предоставленной информации налоговая администрация делает оценку дохода с учетом специфики отрасли, и затем эта оценка

³⁵ Tax Law Design and Drafting. Edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996.

становится предметом соглашения с налогоплательщиком. Согласованные суммы применяются два года, предшествующий и текущий. Они могут отличаться для этих лет, и суммы для второго года могут быть распространенны на один или несколько последующих лет.

Налогоплательщик может выбрать обычный учет дохода взамен метода *forfait*, но в этом случае использование обычного метода лимитировано тремя годами.

Подобный подход применяется в некоторых других странах. В Бельгии налоговые власти могут заключить соглашение с налогоплательщиком о вмененном налогообложении, которое сохраняет действие в течение последующих трех лет. Применение метода ограничено налогоплательщиками, не способными вести надлежащий учет.

В Израиле применялся налог, основанный на вменении по косвенным признакам, *tachshiv*³⁶. *Tachshiv* базируется на различных факторах, которые разрабатываются для конкретных отраслей. Например, рестораны могут облагаться на основе размещения, количества мест, средних цен пунктов меню. Цель – определить чистую прибыль. *Tachshiv* включает элементы соглашения между налогоплательщиками и налоговыми властями, но соглашение о *tachshiv* вообще. Речь идет не о соглашении с отдельным налогоплательщиком, а о соглашении с представителями отрасли об общих характеристиках налога.

Хотя общий подход к *tachshiv* подобен *forfait*, его юридический статус в Израиле отличается от статуса *forfait* во Франции. Он не был особо санкционирован в законе, кроме предусмотренных общих полномочий облагать по усмотрению администрации. С тех пор, как он был введен, налогоплательщики практически полагались на него, не ведя или не раскрывая учета, в ситуациях, охватываемых *tachshiv*, особенно когда в результате возникали преимущества для плательщика. Одним из следствий системы *tachshiv* была недооценка налога, так как он был одностороннего действия: плательщики полагались на *tachshiv* в благоприятных случаях, но вели учет, когда это было более благоприятным. Хотя существование системы *tachshiv* не освобождало плательщиков от обязательства вести адекватный учет, на практике плательщики не наказывались за его отсутствие, что приводило к возможности налогового планирования путем выбора той или иной методики налогообложения самим предприятием в зависимости от соотношения фактически получаемого дохода и среднего для данного вида деятельности.

³⁶ Tax Law Design and Drafting. Edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996.

При рассмотрении случаев с налогообложением на базе *tachshiv* суды полагают, что налогообложение может быть изменено судом, если плательщик мог показать, что оно было произвольным в конкретном случае.

Другое важное отличие израильского *tachshiv* от *forfait* состоит в том, что последний применяется только к плательщикам с оборотом ниже определенных сумм, а *tachshiv* не ограничен.

Использование методов наподобие *tachshiv* может быть эффективно при налогообложении малого бизнеса в определенных отраслях, но для его применения требуется значительный объем предварительных исследований. Необходимо выделить те факторы, которые определяют нормальный доход в конкретных отраслях, а также определить коэффициенты для каждого фактора. Применение этого метода может быть целесообразным для тех видов деятельности, где возможно определить доход по внешним признакам, и нецелесообразным для других. При налогообложении по стандарту могут возникнуть проблемы в случаях неопределенности в законодательных актах, регламентирующих его применение. Дело в том, что детали его применения не могут содержаться в законе, их необходимо определять применительно к условиям деятельности и местным условиям на основе эмпирических исследований.

Существуют и другие проблемы с его использованием³⁷. Во-первых, поскольку налог применяется к плательщикам, которые не ведут адекватного учета, те из них, у кого доход превышает средний для данного вида деятельности, могут умышленно не вести записей, достаточных для налогообложения на основе деклараций, попадая, таким образом, под вмененное налогообложение. Чтобы разрешить эту проблему, налогоплательщики, к которым применимо налогообложение «по стандарту», должны быть установлены на основе точного критерия, предпочтительно на основе критерия оборота, способами, используемыми для НДС (или критериев, позволяющих выделить особые группы плательщиков других налогов, например, подоходного). Важным вопросом при введении налогообложения «по стандарту» является вопрос, вводится ли оно как обязательное или по выбору плательщика. С точки зрения V. Thuroпуі, «предпочтительным решением является установление обязательного налогообложения по стандарту для плательщиков с оборотом ниже порогового значения, но с разрешением

³⁷ См. Bulutoglu. P. 259.

налогоплательщику сделать неотменяемый выбор об использовании вместо него нормальных правил учета»³⁸.

Еще одна проблема, связанная с использованием подобных налогов, заключается в том, что «опора на определенные факторы при оценке дохода может приводить к трансформации налогообложения в налогообложение этих факторов, а не общему подоходному налогообложению, таким образом, внося искажения в оптимальное использование факторов в производстве и в другие предпринимательские решения»³⁹. Это соображение можно в значительной степени отнести практически ко всем вмененным методам. В меньшей степени оно относится к таким налогам, как налог на потоки наличности (cash-flow tax)⁴⁰.

4.2.4. Упрощенная система учета доходов малого предпринимательства. Возможные варианты упрощенных систем учета

Возможны различные варианты установления базы упрощенного налогообложения для малого предпринимательства⁴¹. Рассмотрим два из них, которые характеризуются простотой учета и наличием формальных правил для определения налоговых обязательств, а также невозможностью для налоговой администрации определять базу налогообложения по своему усмотрению⁴².

Налогообложение потока денежных средств

Теоретически одной из самых привлекательных форм налогообложения является использование налогов «cash-flow», т.е. налогов на потоки де-

³⁸ *Thuronyi*. P. 425.

³⁹ *Bulutoglu*. P. 259.

⁴⁰ В данной работе он рассмотрен в разделе «Упрощенные системы налогообложения».

⁴¹ Выше уже отмечалось, что часто упрощенные режимы относят к вмененным налогам. Мы следуем здесь российской традиции, разделять упрощенные режимы, при которых база налогообложения определяется исходя из фактических результатов деятельности, и вмененные, при которых база (или сумма налога) рассчитывается на основании предположений о доходности предприятий с определенными характеристиками.

⁴² Следует сделать оговорку, что выделение упрощенных систем налогообложения в отдельный параграф является условным. Они вполне удовлетворяют широкому определению вмененных режимов налогообложения дохода.

нежных средств⁴³. Эти налоги эквивалентны налогам на потребление с точки зрения приведенной стоимости. Привлекательными чертами налогов на потоки денежных средств являются простота их исчисления, нейтральность по отношению к капиталовложениям, а также (оспариваемая некоторыми исследователями) легкость администрирования.

Принято выделять три типа налогов «cash-flow», R, RF и S, в зависимости от базы налогообложения.

В случае R-налога базой является чистый поток реальных трансакций в денежном выражении, т.е. разница выручки от реализации и стоимости используемых в производстве факторов.

RF-налог отличается от R-налога тем, что в его базу включается еще и разница между полученными займами и выплаченным долгом и разность полученных и уплаченных процентов, т.е. чистый финансовый поток денежных средств.

Наконец, S-налогом облагаются чистые потоки средств от предприятия акционерам, т.е. сумма выплаченных дивидендов и выкупленных акций за вычетом новых выпусков акций. Если единственным налогом на предприятия является налог «cash-flow», то отличие RF-налога от S-налога в том, что база первого включает величину налога, а второго – нет⁴⁴ в силу основного финансового тождества: налоги плюс выплаты акционерам равны чистому потоку денежных средств.

Простейшей для вычисления и поэтому особенно привлекательной при налогообложении малого предпринимательства выглядит база R-налога. Эта база налогообложения эффективна и аналогична базе, используемой для малого бизнеса в других странах. Например, многие консультанты или предприниматели в США предпочитают, чтобы их облагали налогом на предпринимательский доход как индивидуумов. Такое налогообложение по американским правилам предусматривает базу налога, близкую к базе налога на поток наличности.

База потока наличности является относительно сложной в сравнении с налогом от выручки или некоторыми видами вмененных налогов, потому что при ее исчислении заработная плата должна отделяться от прибыли. Но она позволяет разделить налог на зарплату с налогами на доход от капита-

⁴³ При подготовке данного пункта использована работа: *Shome P., Schutte C. Cash-Flow Tax. In: Tax Policy Handbook / Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 169–176.*

⁴⁴ См. *Shome, Schutte. 1995. P. 169.*

ла, что является важным для определения величины социальных выплат, которая определяется на базе заработной платы. При этом, как показано Стиглицем⁴⁵, такой налог не имеет искажающего воздействия на инвестиционные решения.

Валовая выручка

Налогом может облагаться и валовая выручка. Такую базу проще рассчитывать, потому что не нужно оценивать стоимость факторов. При этом упрощается и контроль: достаточно только проверять стоимость выпускаемой продукции. Правда, в некоторых случаях это может представлять собой достаточно сложную задачу. Недостатки налогообложения выручки заключается в том, что он по существу представляет собой долю в цене продукции, т.е. увеличивает издержки производителя и, следовательно, экономически неэффективен, так как издержки производителя в этом случае искажаются⁴⁶.

Выбор базы налогообложения зависит от того, какие налоги предполагается заменить налогом на малый бизнес, а также из соображений администрирования. База потока наличности является лучшей, если налог заменяет налог на прибыль, а налогоплательщикам позволяют быть плательщиками налога на добавленную стоимость на добровольной основе. Базу валовой выручки целесообразно использовать только тогда, когда преобладают соображения администрирования. Однако при этом необходимо, чтобы правила идентификации малого предпринимательства не давали возможности выплачивать заработную плату под видом оплаты за услуги малых предприятий или предпринимателей. Если налог от валовой выручки установлен с такой ставкой, которая учитывает отсутствие вычета расходов, то маскировка заработной платы или прибыли под плату за услуги может быть крайне выгодной. Как уже отмечалось выше, препятствовать этой форме злоупотребления можно, разрешая применять упрощенные режимы только в том случае, если совокупная выручка вступающих между собой в сделки

⁴⁵ См. *Stiglitz J.*, 1976.

⁴⁶ Картина несколько меняется, если по одинаковым ставкам облагаются обороты по реализации всех без исключения производителей. В этом случае все цены изменятся в одинаковой пропорции. Но налог все равно привносит искажения в силу эффекта каскада, который стимулирует предприятия к избыточной вертикальной интеграции. Однако следует принять во внимание, что в случае налога на отдельные группы предприятий возникают также и изменения в относительных ценах.

аффилированных предприятий не превышает установленного лимита. Возможны и другие меры, но в любом случае порядок применения налога от выручки должен учитывать возможность злоупотреблений.

Налог на валовую выручку часто применяется в форме не исключительного, а минимального налога. Это может помочь гарантировать положительный уровень доходов в том случае, когда одной из приоритетных целей введения особого режима для малого предпринимательства является борьба с уклонением от налогообложения. Проблема, связанная с минимальным налогом, заключается в том, что положительные налоги обязательны даже тогда, когда бизнес имеет реальные экономические убытки и не должен платить налоги. Таким образом, возникает дискриминация честных налогоплательщиков, временно несущих убытки, – они могут быть в предельном случае вытеснены из бизнеса в результате налогообложения⁴⁷. Выгоды включают положительные доходы бюджета от всех налогоплательщиков, уверенность относительно размеров налоговой базы, которая относительно легко администрируется при положительном доходе, в то же время стимулируя предприятия принять систематическую отчетность. Смягчить указанную проблему необходимости уплаты налога при убыточности предприятия может перенос права зачесть минимальный налог на будущее с индексацией или учесть в счет минимального налога суммы, уплаченные по «основному» налогу сверх минимального за предшествующий год. Эти правила эквивалентны правилам переноса убытков на будущее с индексацией и ограниченного переноса убытков в прошлое. Как и в случае переноса убытков, смягчение жесткости ограничений способствует выгодности инвестиций, связанных с риском. Отсутствие таких правил может дестимулировать рискованные инвестиции.

⁴⁷ В принципе для таких налогоплательщиков может быть предусмотрена возможность использования системы бухгалтерского учета с двойной проводкой и принятия убытков для целей налогообложения в случае их подтверждения убытков. В такой ситуации убыточный налогоплательщик вынужден нести дополнительные издержки.

4.3. Опыт Российской Федерации в применении упрощенного налогообложения малого предпринимательства и вмененного налогообложения

4.3.1. Существующие режимы налогообложения малого бизнеса

В настоящее время в России существуют два особых режима налогообложения малого бизнеса: упрощенная система налогообложения и налог на вмененный доход. Каждая из систем вводится в действие законом субъекта Российской Федерации на основании действующего рамочного Федерального закона. Соответственно в различных регионах могут применяться обе системы одновременно (как в большинстве регионов), какая-то одна из систем (как, например, в Москве и Калининградской области), либо может не применяться никакая из них. Ниже изложены основные характеристики используемых режимов налогообложения.

Упрощенная система налогообложения субъектов малого бизнеса

Использование данного режима налогообложения является добровольным, и налогоплательщиком могут выступать как юридические лица, так и предприниматели без образования юридического лица, при этом они не являются плательщиками НДС. Ограничением является предельная численность работников, которая не должна превышать 15 человек, и выручка от реализации работ и услуг, которая должна составлять не более 100 тыс. минимальных месячных размеров оплаты труда в год. Кроме того, данную систему не могут применять организации, производящие подакцизную продукцию, кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, игровой и развлекательный бизнес и те, для кого Минфин установил особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности. Объектом налогообложения для предприятий является по их выбору или валовая выручка, или совокупный доход, при расчете которого валовая выручка уменьшается на величину различного рода текущих расходов (кроме заработной платы, капитальных расходов) и ряда уплаченных налогов. Кроме того, предприятие уплачивает стоимость патента (определенную фиксированную сумму), представляющую собой по существу минимальный налог. Ставки налога устанавлива-

ются регионом в размере до 30% от дохода и 10% от выручки. Т.е. упрощенный налог для предприятий главным образом заменяет налог на прибыль с одновременным освобождением от ряда других налогов. Индивидуальные предприниматели – физические лица уплачивают только стоимость патента. Для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды. Для индивидуальных предпринимателей предусматривается замена уплаты подоходного налога на доход, полученный от осуществляемой предпринимательской деятельности, уплатой стоимости патента на занятие данной деятельностью. В результате индивидуальные предприниматели освобождаются от всех налогов за исключением патента и социального налога, который они уплачивают за своих работников по общим правилам и, кроме того, за самого предпринимателя (в последнем случае базой социального налога является не доход предпринимателя, а стоимость патента). Третья часть поступлений налога, рассчитываемого от дохода или выручки, поступает в федеральный бюджет, остальное – в региональный и местные бюджеты, поступления от патента распределяются пополам между федеральным и консолидированными региональными бюджетами.

Налог на вмененный доход

Режим вмененного дохода является обязательным для предприятий и индивидуальных предпринимателей, если они занимаются следующими видами деятельности: оказание предпринимателями ремонтно-строительных услуг; оказание бытовых услуг физическим лицам; оказание физическим лицам парикмахерских, ветеринарных и зооуслуг; оказание предпринимателями услуг по краткосрочному проживанию; оказание предпринимателями консультаций, а также бухгалтерских, аудиторских и юридических услуг, обучение, репетиторство, преподавание и иная деятельность в области образования; общественное питание с численностью работающих до 50 человек; розничная торговля, осуществляемая через магазины с численностью работающих до 30 человек, палатки, рынки, лотки, ларьки, торговые павильоны и другие места организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади; розничная выездная (нестационарная) торговля горюче-смазочными материалами; розничная стационарная торговля горюче-смазочными материалами; оказание транс-

портных услуг предпринимателями и субъектами малого предпринимательства с численностью работающих до 100 человек; оказание услуг по предоставлению автомобильных стоянок и гаражей. Объектом налогообложения при этом является вмененный доход, который определяется на основе косвенных, обычно натуральных показателей, характеризующих масштабы и доходность бизнеса. Ставка налога составляет 20%. Социальный налог определяется как часть (доля) от суммы налога. Заменяет все налоги, кроме: государственной пошлины; таможенных платежей; лицензионных и регистрационных сборов; налога на владельцев транспортных средств; земельного налога; налога на покупку валюты. Распределение поступлений от налога осуществляется следующим образом. Для организаций 25% поступлений направляется в федеральный бюджет, 25% – в социальные внебюджетные фонды, 50% – в региональные и местные бюджеты. Для предпринимателей: 75% поступлений направляется в региональные и местные бюджеты, 25% – во внебюджетные фонды.

Проблемы, возникающие при применении специальных режимов в России

Практика применения описанных режимов налогообложения малого бизнеса в регионах России выявила ряд проблем. Во-первых, внедрение упрощенной системы налогообложения требует от региональных властей значительно меньших усилий по разработке соответствующих законодательных и нормативных актов, чем при внедрении упрощенной системы, однако наличие патентного платежа при применении упрощенной системы создает определенные сложности. Во-вторых, обязательный характер налога на вмененный доход в значительной степени противоречит декларируемому при его введении целям поддержки малого бизнеса и, с одной стороны, может применяться преимущественно в качестве метода борьбы с уклонением от налогов в сфере малого предпринимательства. Вместе с тем такая обязательность системы вмененного налога интенсифицирует процессы лоббирования интересов как малого бизнеса, так и достаточно крупных собственников, контролируемых затрагиваемые отрасли. Такое положение усугубляется тем, что потенциальные плательщики данного налога сильно различаются по размерам. Соответственно, оценки потенциального (вменемого) дохода, рассчитанные по простым формулам на основе каких-либо выбранных натуральных показателей, характеризующих предпринимательскую деятельность, сильно отличаются от реально получаемого

предприятиями и физическими лицами дохода. Относительно большие предприятия, реализующие экономию от масштабов производства, в такой ситуации имеют низкие эффективные ставки обложения, а действительно малые предприятия испытывают непомерный налоговый гнет. В результате во внедрении данного режима заинтересованы в основном те хозяйственные агенты, которые маскируют свой бизнес под малый, на самом деле не являющийся таковым. Речь идет о достаточно крупных торговых, транспортных предприятиях, кафе, ресторанах, автозаправочных станциях и др., которые вполне могут функционировать на общих основаниях.

Следует также отметить, что упрощенная система налогообложения во многих случаях не используется малыми предприятиями. Это объясняется весьма высокими ставками налогообложения выручки или совокупного дохода наряду с отсутствием разрешения вычета капитальных расходов предприятия в какой-либо форме, наличием патентного платежа, а также сложностью восстановления учета при переходе к общему режиму, если такая необходимость возникает. Вследствие различного подхода к предприятиям и физическим лицам данная система применяется в основном индивидуальными предпринимателями. Однако часто реципиентами выгод от применения данной системы являются не лица, действительно ведущие малый бизнес. Положение о том, что при упрощенной системе для физических лиц патент заменяет подоходный налог и сводит платежи социального налога к символическим суммам, привело к тому, что эта система широко используется предприятиями как способ выплаты заработной платы своим работникам, сводящий практически к нулю платежи подоходного и социального налога.

Таким образом, действующая система налогообложения малого бизнеса не создает благоприятных условий для его развития за счет упрощения налогообложения и снижения налоговой нагрузки. Одновременно оба режима создают законные налоговые лазейки, позволяющие крупным и средним предприятиям снижать величину налоговых платежей. В то же время идея применения в сфере малого бизнеса особой системы налогообложения заслуживает самого внимательного рассмотрения. Важным аргументом в ее пользу является то, что упрощение налогообложения и, соответственно, учета позволяет улучшить условия функционирования малого предпринимательства за счет снижения затрат (как финансовых, так и трудовых) на ведение учета и расчет налогов. Одновременное упрощение налогового администрирования может способствовать росту налоговых поступлений от малого бизнеса.

Обсуждавшиеся в 2002 г. варианты реформирования
налогообложения малого бизнеса и принятый
в 2002 г. новый порядок налогообложения
малого бизнеса

На наш взгляд, главным критерием оценки предложений в области упрощения налогообложения является наличие реального облегчения налогового бремени и издержек уплаты налогов для малых предприятий при отсутствии возможности уклонения от налогов для предприятий, не относящихся к категории малых. К сожалению, большинство предлагавшихся к обсуждению материалов, посвященных реформированию существующей системы, не отвечало высказанному требованию⁴⁸. Предлагавшиеся системы создавали весьма значительные возможности для уклонения от налогов (в значительной степени эти возможности сохранены и в принятой редакции глав 26.2 и 26.3 Налогового кодекса). Для этого можно, например, замаскировать свой бизнес под малое предпринимательство, либо формально разделив предприятие на совокупность малых, либо выделив в составе контролируемой группы предприятий центры прибыли в виде малых предприятий. К созданию широких возможностей уклонения от налогов в предлагавшихся проектах приводила, в первую очередь, крайне широкая сфера применения предлагаемого порядка при отсутствии жестких ограничений на масштабы деятельности предприятий. Перечень допустимых сфер деятельности включал розничную торговлю, бытовое и транспортное обслуживание, строительство и ремонт, прочие услуги, сельское хозяйство, промышленность, научно-техническая сферу и др. Если оказание услуг населению и розничная торговля являются естественными сферами малого предпринимательства и опасность с точки зрения уклонения от налогообложения может представлять главным образом дробление предприятий на сеть малых, а также применение разных режимов предприятиями, осуществ-

⁴⁸ Речь идет, в частности, о Пакете законопроектов, подготовленных МНС РФ и МЭРТ РФ, включающем проекты следующих глав Налогового кодекса: Сбор за право торговли; Упрощенная система налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе патента; Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности; Упрощенная система налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей, а также проекте Федерального закона «О внесении дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в части упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства), внесенного депутатами Государственной Думы И.Д. Грачевым и О.Г. Дмитриевой (27 июня 2001 г.).

влияющими схожие виды деятельности и принадлежащими одному владельцу, то в случае оказания услуг предприятиям возможности для уклонения существенно расширяются. В то же время эти системы не создают серьезных стимулов для развития малого бизнеса в России.

Представляется нецелесообразным в число задач, стоящих перед системами налогообложения малого бизнеса, включать уменьшение уклонения от налогообложения в тех отраслях, где контроль параметров, формирующих налоговую базу, затруднен. В действующей системе налога на вмененный доход и в существующих предложениях эта задача решается путем введения обязательности данного режима для определенных видов деятельности. Такое решение представляется ошибочным и приводит лишь к резкому ограничению масштабов применения упрощенных систем и потерям, возникающим у добросовестных налогоплательщиков. Для видов деятельности, в которых уклонение от налогообложения особенно широко распространено и не поддается выявлению при обычных налоговых проверках, возможно применение минимального вмененного налога, величина которого должна быть существенно меньше, чем в добровольной системе.

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» в значительной части не свободны от недостатков, свойственных действующим режимам налогообложения малого предпринимательства, а также ряду проектов, обсуждавшихся до принятия этих глав. Многие положения вводимого этими главами режима налогообложения не создают благоприятных условий значительному числу малых предприятий, нарушают нейтральность налогообложения, одновременно порождая значительные преимущества для тех, кто может создать несколько предприятий, применяющих различные режимы и распределяющие различные виды доходов и затрат между предприятиями с разными режимами так, чтобы снизить налоговые обязательства.

В то же время некоторые критикуемые положения этого порядка налогообложения малого предпринимательства являются вполне приемлемым компромиссом, позволяющим уменьшить уклонение от налогообложения с использованием малых предприятий, одновременно не создавая излишних сложностей тем, кто действительно нуждается в упрощенном учете.

Так, например, встретившее значительную критику положение о замене единым налогом, взимаемым по результатам хозяйственной деятельности, в том числе и НДС, является оправданным, если не определен меха-

низм выявления и наказания таких злоупотреблений, как создание искусственных посредников (или организаций, производящих незначительные изменения в продукции, перепродаваемой предприятиям, использующим ее как фактор производства) для минимизации налогов за счет их отсрочки при задержке платежей между применяющими метод начислений и кассовый метод учета.

Ограничение в отношении доли непосредственного участия других организаций в применяющих упрощенную систему (25%) является важным и отчасти смягчающим проблемы с уклонением групп аффилированных лиц, но только отчасти (ст. 246.12, п. 3, п/п. 14). Например, два предприятия с разными режимами налогообложения могут принадлежать одному физическому лицу. Возможно и косвенное участие. Кроме того, сохраняется возможность получения вместо дивидендов от крупного предприятия доходов через малое предприятие (юридическое или физическое лицо). В то же время, если предприятия даже с большей долей участия не ведут общих видов деятельности и не вступают между собой в сделки, возможности налогового планирования с использованием малых предприятий затруднены.

Ограничение по численности предполагает возможность применения упрощенного режима предприятиями с числом сотрудников до 100 человек (ст. 246.12, п. 3, п/п. 15). На таких предприятиях, как правило, работает профессиональный бухгалтер, поэтому можно предположить, что такие предприятия будут применять упрощенные режимы не столько с целью упрощения учета, сколько с целью минимизации налогов. Если учесть, что нет достаточных препятствий для выплаты заработной платы крупными предприятиями с использованием малых предприятий, данная норма представляется излишне щедрой.

Существенным ограничением могла бы быть ограничение в ст. 246.12, п. 3, п/п. 16, касающееся стоимости имущества (до 100 млн руб.), однако речь в этом ограничении идет только об амортизируемом имуществе, а кроме того, не зафиксирован механизм оценки этого имущества. Если оно оценивается по данным налогового учета, то при немедленном списании стоимости его будет нулевой. В то же время для применения оценки такого имущества по данным бухгалтерского учета потребовалось бы вести такой учет. Видимо, механизм оценки для данного случая следует явным образом оговорить в Кодексе.

Важным является ограничение права налогоплательщиков выбирать произвольно режимы между упрощенным и общим (ст. 346.13, п. 7). В то же время для уменьшения возможностей злоупотреблений срок, после ко-

того можно повторно вернуться к упрощенному режиму, следовало бы увеличить до трех лет.

Вообще возможность выбора между доходом и доходом, уменьшенным на величину расходов, создает множественные возможности для злоупотреблений. Примеры такого рода уже приводились выше в разделе 1.5.

Существенным ограничением является то, что «объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение всего срока применения упрощенной системы налогообложения» (ст. 346.14, п. 2). Однако сама возможность одновременного существования нескольких упрощенных режимов создает возможности для уклонения от налогообложения, причем налогообложение доходов по низкой ставке делает возможным особенно эффективное применение упрощенных режимов для этой цели. Можно ожидать, что в течение 2003–2004 гг. выплаты заработной платы через такие малые предприятия приобретут массовый характер. По-видимому, говорить об отмене такого режима до 2005 г., когда он должен быть отменен в соответствии с положениями Кодекса, затруднительно, однако важно, чтобы не произошло продление этого порядка на более поздние сроки.

Опасным представляется отсутствие ограничений на применение упрощенных режимов для участников внешнеэкономической деятельности. Возможно, полный запрет – слишком жесткая мера, но и полное отсутствие ограничений целесообразным назвать нельзя. Во-первых, это может привести к применению таких форм уклонения, которые сопряжены со значительными потерями доходов бюджета (особенно этому могут способствовать недостаточно четкие формулировки в Налоговом кодексе относительно НДС, уплачиваемого при импорте товаров). Во-вторых, участники внешнеэкономической деятельности, как правило, имеют валютные счета, а в этом случае требуется регулярный профессиональный учет, т.е. для таких предприятий выигрыш от применения упрощенного учета существенно снижается, более того, фактически профессиональному бухгалтеру будет удобнее вести полноценный учет с двойной проводкой.

Доходы для целей применения упрощенной системы включают доходы от реализации и внереализационные доходы, определенные в соответствии со ст.ст. 249 и 250 Налогового кодекса. При последовательном применении налога cash-flow типа R облагаться должны были только реальные потоки денежных средств, т.е. поступления средств за товары, работы, услуги должны включаться в базу налога, а полученные кредиты, полученные проценты не должны. Также и вычитаться из базы налога должны выплаты за приобретенные факторы производства, но не должны вычитаться выпла-

ченные проценты и погашение основной суммы займа. Для корректного описания такой базы следовало бы или писать отдельный перечень доходов и расходов для малого бизнеса, или сослаться на соответствующие статьи из главы 25. В последнем случае необходимо учитывать особенности структуры Налогового кодекса РФ, в котором часть доходов от реализации валюты, доходы от предоставления имущества в аренду, плата за предоставление в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности, безвозмездно полученное имущество и некоторые другие виды доходов выделяются в самостоятельную ст. «внереализационные доходы» (ст. 250). Эта же статья включает полученные проценты. Таким образом, для исключения полученных процентов из налоговой базы следовало бы специально оговорить это правило. Симметричный порядок должен был бы действовать в отношении процентов уплачиваемых, т.е. они не должны были бы исключаться из базы налогообложения.

Однако Государственной Думой было принято решение включать полученные проценты в доходы и вычитать уплаченные проценты из налоговой базы в составе расходов. Такое решение обеспечивает нейтральность, если помимо процентов в налоговую базу включаются полученные потоки денежных средств и исключаются из нее выплаченные, т.е. когда применяется не налог R, а налог RF из группы налогов cash-flow. Т.е. в этом случае основная сумма кредита должна включиться в базу налогообложения, а при ее выплате она должна уменьшить налоговую базу.

Разумеется, все рассуждения по вопросу нейтральности при применении налога cash-flow имеют смысл при условии отсутствия ограничений на перенос убытков.

Однако при этом следует отметить, что в действительности немедленного вычета расходов на основные средства в принятой главе 26.2 нет. В отношении основных средств, приобретенных до принятия упрощенного режима, осуществляется фактически амортизация, просто по иным правилам, чем при общем режиме. В отношении основных средств со сроком полезной эксплуатации, не превышающем три года, списание осуществляется в течение одного года. Для активов со сроком полезного использования от 3 до 15 лет амортизация осуществляется по нормам 50%, 30% и 20% в первый, второй и третий годы применения упрощенной системы соответственно. Для активов с более длительным сроком службы предусмотрено списание «в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств». Получается, что для таких активов немедленного списания нет, и начисляется амортизация.

Такой порядок фактически делает «упрощенную» систему довольно сложной. При применении амортизации учет с двойной проводкой легче и порождает меньше ошибок, чем расчет непосредственно исходя из книги учета доходов и расходов. Очевидно, что при таких условиях на тех предприятиях, которые пользуются услугами квалифицированного бухгалтера, будет осуществляться учет с двойной проводкой, а отчетность предоставляться по установленным «упрощенным формам». При этих обстоятельствах отказ от представления в налоговые органы баланса выглядит нецелесообразным.

Для тех же предприятий, где учет ведут сами собственники, не являясь бухгалтерами, данная система чрезвычайно сложна и фактически не снижает издержек по уплате налога, т.е. заявленная при разработке данного режима цель не достигается.

Разумеется, это усложнение не существенно для тех, кто использует только упрощенный режим в течение всего срока существования предприятия или достаточно долго, но и им придется вести учет основных средств с целью проверки соответствия упомянутому выше ограничению по стоимости амортизируемого имущества.

Более того, при реализации основных средств предприятиям предлагается осуществить пересчет амортизации за время применения упрощенного режима в соответствии с общим порядком. Фактически выгода для бюджета заключается в пенях, которые при этом возникают. Налоговая база, возникающая в результате реализации, при этом не меняется. Доход, который возникнет в результате пересчета, будет вычтен из налоговой базы, поскольку остаточная стоимость основных средств будет уменьшена на ту же сумму. По-видимому, эта мера была предложена для противодействия потенциальной возможности списания активов через малые предприятия с последующей их реализацией физическим лицам или иным лицам, не имеющим права вычета из налоговой базы расходов на приобретение основных средств. Если это так, то такую оговорку следовало бы прописать явным образом.

В ст. 346.18 описан порядок применения минимального налога по ставке 1% от доходов предприятия для тех, кто выбрал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Эта норма, вообще говоря, имеет оправдание, однако в сочетании с ограничениями на перенос убытков она может быть слишком жесткой. Более того, последующий перенос уплаченного минимального налога, хотя и является целесообразной мерой, в значительной степени утрачивает свое преимущество, по-

скольку на него распространяются все те жесткие ограничения, действующие в отношении прочих убытков.

Собственно порядок переноса убытков включает те же ограничения, которые действуют в отношении предприятий, применяющих общий режим, и даже для них являются неоправданными. «Убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов» (ст. 346.18, п. 7). О роли переноса убытков в стимулировании инвестиций неоднократно писалось в данной работе, о дестимулирующем влиянии ограничений тоже. Особенно серьезное дестимулирующее влияние ограничения оказывают именно в отношении малого бизнеса. Кроме общего ограничения для применяющих упрощенную систему, действует дополнительное ограничение – не принимаются убытки, накопленные при применении общего режима при переходе на упрощенный, и убытки, накопленные при упрощенном режиме при переходе к общему. Первое ограничение вообще непонятно – убыток, возникший за время применения общего режима, выгоднее зачесть именно в рамках общего режима – ставка 24% выше, чем 15%, применяющиеся при упрощенном режиме. Никакой опасности для доходов бюджета от принятия упрощенного режима (кроме тех потерь, которые связаны собственно с применением упрощенного режима) теми, кто ранее применял общий порядок, не видно. Что касается убытков, накопленных при упрощенной системе, – здесь вопрос сложнее. Однако полный запрет переноса убытков при смене режима все равно является слишком жесткой мерой, дестимулирующей развитие предприятия. Возможности налогового планирования, заключающегося в принятии упрощенной системы специально на период инвестирования с целью ускоренного списания, можно ограничить простым способом – убытки, накопленные за время применения упрощенного режима, при переходе к общему порядку капитализировать и списывать в течение ряда лет. Но при этом допустимо ограничение на принятие убытков в случае слияния предприятий, чтобы предотвратить практику торговли убытками.

Запрет переноса убытков – не единственное чрезмерно жесткое ограничение, возникающее при смене режима. Ст. 346.25, п. 3. предусматривает пересчет стоимости основных средств, приобретенных за время применения упрощенной системы, в соответствии с правилами амортизации, действующими для общего режима. Эта мера является необоснованно жесткой и ведет к потерям как предприятия, так и общества. Возможности налогового

планирования можно ограничить упомянутым выше простым и дешевым способом – убытки, накопленные за время применения упрощенного режима, при переходе к общему порядку капитализировать и списывать в течение ряда лет. Принятый же вариант пересчета будет искусственно сдерживать развитие предприятий, увеличивать издержки ведения учета в тех случаях, когда расширение масштабов предприятия с превышением пороговых значений все равно выгодно, а также увеличивать издержки налоговых органов при проверке правильности начисления налоговой базы. В то же время основные возможности уклонения от налогообложения эта мера все равно не устраняет. Предприятие, которому поставлены такие ограничения, может расширяться за счет создания новой организации, применяющей уже общий режим, а у малого, владеющего основными средствами, арендовать их. Это приведет еще к большим потерям доходов бюджета, чем просто при расширении предприятия и переходе на общий режим без каких-либо ограничений.

Дополнительно имеет смысл еще раз подчеркнуть, что применение альтернативной базы – налога от доходов по ставке 6% – приведет к массовым уклонениям от налогообложения при выплате заработной платы. Конкретные примеры таких злоупотреблений уже обсуждались выше.

Самая главная потеря для общества, которая может возникнуть из-за принятия такого порядка, – то обстоятельство, что действительно малые предприятия будут облагаться либо по ставке 6% от валового дохода, либо 15% от чистого, а те, которые имеют возможность создать несколько предприятий специально для манипуляций с налоговой базой, смогут добиться ставки 6% от чистого дохода. Т.е. малым предприятиям будет еще труднее конкурировать со средними предприятиями, чем при применении всеми без исключения общего режима. Таким образом, основная цель реформы – создание благоприятных условий для малого предпринимательства – не достигается указанными мерами.

Есть и еще одно важное обстоятельство, которое имеет смысл отметить. Ставки упрощенных налогов на малый бизнес установлены низкими, возможности для уклонения не устранены, граничные параметры для определения права на применение упрощенных режимов высоки, причем от введения этих налогов пострадают поступления не только налога на прибыль, но и подоходного налога. Потери бюджетных доходов неизбежны как на федеральном, так и на региональном уровне. Однако решение о введении этих налогов было принято Государственной Думой, а не региональными и не местными органами власти. В этой ситуации, видимо, было бы

целесообразно, чтобы федеральный бюджет принял на себя большую долю ответственности за принятое решение. Так, пониженную ставку налога было бы целесообразно рассматривать как отказ от федеральной доли налога. Кроме того, желательно, чтобы большая часть налоговых поступлений, если не все, направлялась местным бюджетам.

Главой 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Налогового кодекса вводится новый порядок взимания налога на вмененный доход.

Отличия от прежде действовавшего порядка можно рассматривать как позитивные. Те виды деятельности, которые осуществляются преимущественно для реализации продукции другим предприятиям, устранены. Преимущественно вмененным налогом облагаются услуги населению. Это может уменьшить возможности для уклонения от налогообложения посредством завышения затрат за счет закупок услуг у предприятий, облагающихся вмененным налогом. Кроме того, исключены те виды деятельности, где строгий учет является необходимым по причинам, не связанным с налогообложением (например, деятельность по сбору и реализации лома цветных металлов). Более четко определен порядок определения базы вмененного налога. В то же время сохраняются некоторые неблагоприятные элементы, свойственные вмененному налогообложению вообще. Обязательность налога для определенных видов деятельности приведет к невозможности сопоставления результатов налогообложения этих видов деятельности при применении вмененного и общего режимов, что скажется на корректности определения корректирующего коэффициента K_2 . Применение такого налога скажется на горизонтальной справедливости налоговой системы, поскольку усреднение по натуральным показателям приведет к тому, что предприятия с одинаковыми результатами хозяйственной деятельности окажутся обложены по-разному. Сохраняется возможность для произвола региональных властей при определении налоговой базы, поскольку коэффициент K_2 можно варьировать в весьма широких пределах, от 0,1 до 1, а параметры для его расчета определяют региональные власти. При этом может оказаться, что для некоторых предприятий будет установлена фактически индивидуальная база, причем для одних сильно заниженная, для других завышенная в зависимости от расположения региональных властей и их связей с этими предприятиями. Возможно использование этого коэффициента для создания препятствий входу на рынок новых предприятий, если интерес или контроль в действующем на территории региона бизнесе, облагаемом вмененным налогом, велик у представителей власти.

В связи с этим представляется рациональным применять вмененный налог только к особо малым предприятиям, причем на добровольной основе. Проведенная правительством большая работа по установлению значимых для оценки доходности показателей может в этом случае оказаться весьма полезной для налоговых органов. На основании вмененных методов можно оценивать потенциальную сумму налога для предприятий и, в случае существенного отклонения декларируемого результата от проведенной налоговыми органами оценки, направлять усилия проверяющих в первую очередь на те предприятия, где отклонение велико. Это позволило бы минимизировать уклонение от налогов, увеличить доходы бюджета и добиться большей справедливости налогообложения.

4.4. Предложения по реформированию налогообложения малого предпринимательства в Российской Федерации

Для выбора конкретных форм налогообложения малого предпринимательства необходимо ответить на следующие вопросы.

– Является ли целью разработки особого режима налогообложения преимущественно стимулирование развития малого бизнеса, или преобладают фискальные цели? От ответа на этот вопрос зависит решение остальных вопросов.

– Какие потери налоговых доходов общество готово понести ради развития малого предпринимательства, если основной задачей является стимулирование?

– Должна ли база налогообложения определяться на основании результатов деятельности предприятия или искусственно рассчитываться исходя из значения определенных натуральных показателей?

– Следует ли допустить добровольность принятия специального режима налогоплательщиком или нужно обязать применять специальных режим всех, обладающих определенными характеристиками?

– Какие ограничения следует установить на право принятия специального режима в случае его добровольности, с тем чтобы преимуществами его наличия не пользовались те, для кого он не предназначен?

Относительно первого вопроса можно полагать, что решение будет принято в пользу стимулирующей роли специального режима. Во всяком случае, фискальную задачу можно решать автономно, причем в применении

не столько к малому бизнесу, сколько в отношении распространенных способов уклонения от налогообложения.

Отсюда вытекает второй вопрос. Достаточно широко распространено мнение, что малому бизнесу можно создать предельно льготные условия налогообложения, практически легализовав уход от уплаты налогов. В принципе проблема носит нормативный характер, и такое решение могло бы быть принято в случае его общественного одобрения, но в этом случае возникает серьезная проблема уклонения крупных предприятий, во-первых, при помощи маскировки под малые, а во-вторых, посредством использования аффилированных контрагентов, зарегистрированных как малые. И если с потерей доходов бюджета в части налогов, приходящихся собственно на долю малого бизнеса, можно было бы смириться, то потери от уклонения крупными предприятиями путем присвоения преимуществ, предназначенных малому бизнесу, были бы излишней платой, особенно если есть возможность их избежать.

Выбор в качестве базы налогообложения малого бизнеса вмененного дохода характерен для многих стран. С ним связаны определенные проблемы, которые в каждом случае решаются по-своему. Применяется этот метод и в России. Обязательное вменение используется в соответствии с законом «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». Однако в рамках действующей упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства вменение используется тоже, принимая форму патента. В этом случае вмененный налог (патент) является добровольным и альтернативным для индивидуальных предпринимателей, а для юридических лиц, применяющих упрощенную систему, – минимальным, принимаемым в зачет относительно налоговых обязательств. Те налоговые обязательства, в отношении которых патент принимается в качестве минимального платежа, определяются не по общим принципам, а в соответствии с упрощенной системой, принимаемой добровольно и предполагающей в зависимости от регионального законодательства налогообложение выручки предприятия или его совокупного дохода. Такой налог, с одной стороны, способствует нарушению принципа горизонтальной справедливости, а с другой стороны, не исключает уклонения от налогообложения, если недостаточно продуманы ограничения на вход в систему. В этом отношении нам представляется более предпочтительным налог, рассчитываемый на основании фактических результатов деятельности. Причем для того, чтобы он не играл искажающей роли, желательно,

чтобы расходы на факторы производства вычитались (правило, которое не вполне выполняется при действующей упрощенной системе).

Решение вопроса о добровольности или обязательности особого режима налогообложения зависит от ответа на первый вопрос. При любом определении налоговой базы способом, отличным от общего, не исключена возможность, что даже при отсутствии уклонения налоговые обязательства, определенные по общим правилам, окажутся ниже, чем по особым правилам. Поэтому при преобладании задачи стимулирования применяется либо добровольная, либо оспоримая обязательная система. Оспоримость при российском состоянии правового сознания и судебной системы была бы, скорее всего, еще одной трудноприменимой декларацией. По-видимому, добровольность является наиболее приемлемым вариантом.

Ограничение круга налогоплательщиков, применяющих специальный режим, является достаточно сложной задачей. Проблема, как уже отмечалось, в том, что преимущества режима могут присваивать крупные предприятия, что приводит к потерям налоговых доходов. Однако это последствие может оказаться не самым важным. Любой отличный от общепринятого способ определения налоговой базы дает возможность для уклонения посредством заключения сделок между лицами, применяющими различные режимы. Например, при оплате налогоплательщиком, применяющим общий порядок, продукции, производимой налогоплательщиком вмененного налога, у первого налоговая база уменьшается на указанную в договоре стоимость продукции, а у второго налоговая база не увеличивается. Особенно легко применять такой способ уклонения при оказании услуг, и он активно применяется в настоящее время с участием индивидуальных предпринимателей (в частности, доля выплаты заработной платы). Другой пример относится к реализации продукции налогоплательщиком, применяющим кассовый метод учета, налогоплательщику, ведущему учет по методу начислений. Если оплата по договору официально не осуществляется, то у первого не возникает налоговых обязательств, а у второго они уменьшаются. Юридически уклонение в приведенных случаях недоказуемо или труднодоказуемо. Из приведенных примеров нетрудно видеть, что для такого уклонения нужно создание нескольких взаимозависимых предприятий. Поэтому постоянные издержки, связанные с подобными методами уклонения, высоки, и малым предприятиям эти методы недоступны. Но в этих случаях выигрыш в налогообложении может быть значительным и превышать обычную выгоду от применения упрощенного налогообложения. Т.е. может оказаться, что крупные предприятия от наличия специального режи-

ма получают большую выгоду, чем малые, и в результате малые предприятия окажутся опять в неконкурентоспособном положении. В этом случае потери бюджета, понесенные в связи с установлением специального налогового режима, окажутся бесполезными расходами, а ожидаемый результат расширения деятельности малого предпринимательства не будет достигнут.

Изложенные выше соображения привели к концепции налогообложения малого предпринимательства, предлагаемой ИЭПП.

В отличие от описанных выше существующих режимов налогообложения малого бизнеса предлагаемая система предполагает единые правила налогообложения различных организационно-правовых форм ведения бизнеса.

Обе системы налогообложения малого бизнеса – упрощенная система и вмененный налог – являются добровольно выбираемыми. Такой подход позволяет избежать ситуации, при которой субъекты малого бизнеса, которым в силу каких-либо причин невыгодны особые подходы к налогообложению, не могут платить налоги на общих основаниях.

Право применения упрощенной или вмененной системы налогообложения возникает только в том случае, если его совокупный доход (выручка от реализации продукции, работ и услуг в сумме с доходом от вне-реализационных операций) не превышает 4 млн руб. в год. Подобная синхронизация критерия применения упрощенного налога с критерием оборотов, при которых возникает право не регистрироваться в качестве плательщика НДС, позволяет существенно упростить администрирование налогообложения малого бизнеса. Такие относительно низкие пороги масштабов деятельности, определяющие возможность использования льготных режимов, позволяют создать преференции именно малому бизнесу, в целом исключив их использование крупными предприятиями. Кроме того, необходимо сохранить и даже несколько расширить существующий список ограничений на применение упрощенной и вмененной систем налогообложения, среди которых запрет на их применение для плательщиков акцизов, кредитных организаций и др. Некоторая дополнительная регламентация служит предотвращению использования льготных режимов для уклонения от налогов крупными предприятиями (оказание услуг предприятиями, юридические услуги) с тем, чтобы сфокусировать предусматриваемые налоговые преференции именно на малом бизнесе. В частности, при определении дохода для целей проверки выполнения критерия предлагается принимать во внимание доходы аффилированных лиц, по крайней мере тех, которые

осуществляют такие же виды деятельности или являются контрагентами налогоплательщика, претендующего на применение упрощенной системы.

Чтобы избежать тех неблагоприятных последствий, которые перечислены выше, вмененное налогообложение можно предложить применять или как минимальный налог для определенных видов деятельности, или для очень мелких предприятий, но в этом случае по выбору налогоплательщика. Причем во втором случае крайне важно предусмотреть, чтобы правом применения вмененного налога не могли воспользоваться предприятия, аффилированные с крупными, чтобы вмененным налогом облагалось предприятие, а не отдельные виды деятельности (но расчет налога должен, разумеется, осуществляться по видам деятельности), чтобы виды деятельности, для которых допускается применение вмененного налога, не включали услуг, оказываемых предприятиям, а не населению. Предприятие, применявшее в течение некоторого времени вмененную систему, не должно иметь права, однажды отказавшись от нее, вернуться к ней опять через короткий срок. Право применения вмененной системы должно определяться исходя из выручки предприятия (она не должна превышать определенного потолка, лучше всего того же, который установлен для предприятий, освобождающихся от обязанностей плательщика НДС), а для некоторых видов деятельности может быть еще и размера активов или численности сотрудников. Выручку для этих целей важно определять по методу начисления, а не по кассовому методу, либо пороговое значение выручки, при котором разрешено применять вмененные методы, должно быть достаточно низким, чтобы злоупотребления при помощи создания малых предприятий были невыгодны. При этом критерий должен применяться не к отдельному зарегистрированному предприятию, а к группе предприятий, у которых общий владелец. Целесообразно доходы от малого бизнеса передать местным властям (по крайней мере, от особо малого, имеющего право на применение вмененного налога), причем налоги, поступающие от малого бизнеса в сочетании с поступлениями от налога на недвижимость (или, может быть, частью налога на недвижимость), должны составлять основную часть доходов местного бюджета. Это позволило бы избежать недобросовестной налоговой конкуренции и стимулировать заинтересованность местных властей в создании условий для развития малого предпринимательства.

Наконец, с нашей точки зрения целесообразно применение для малого бизнеса налога на потоки денежных средств. Как известно, такой налог является простым для расчета, взимается фактически с экономической прибыли, обеспечивает равные (с точки зрения приведенной стоимости) усло-

вия для вычета издержек финансирования капиталовложений вне зависимости от того, финансируются ли они из собственных или заемных средств, что особенно важно для небольшого бизнеса с короткой кредитной историей.

Упрощенная система заменяет налог на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей в части доходов от предпринимательской деятельности и налог на прибыль для организаций. Вмененный налог заменяет все налоги, кроме некоторых (государственной пошлины; таможенной пошлины; земельного налога и др.).

Базой упрощенного налога является доход. Налогом облагаются все поступления денежных средств, связанные с предпринимательской деятельностью, за исключением тех, которые не включаются в доходы (т.е. за исключением кредитов, залогов, задатков, вкладов в уставной капитал, возврата излишне уплаченных налогов, полученных процентов⁴⁹), за вычетом выплат денежных средств, кроме тех, которые не разрешается включать в расходы. При этом амортизируемое согласно главе 25 Налогового кодекса имущество вычитается из базы налогообложения в полном объеме по факту оплаты, а уплачиваемые проценты запрещаются к вычету. Относительно запрета к вычету уплаченных предприятием процентов возникают обычно возражения в связи с тем, что проценты облагаются у получателя. Однако для процентов уплаченных и полученных для корпораций и банков действует симметричный порядок. Т.е., например, если проценты не будут вычтены из базы налога для малого предприятия и при этом обложатся при получении у банков, то в любом случае они будут вычтены из базы налогообложения банков при выплате физическим лицам. Т.е. при равных ставках возникло бы только однократное обложение процентов. При этом ставка налогообложения, применяемая к этим процентам, совпадает со ставкой налогообложения малого предприятия. Однако проценты, получаемые банком, и проценты, выплачиваемые банком лицам, предоставившим свои средства, не совпадают. Эта разница и будет обложена. Причем в рассматриваемом случае она будет обложена дважды. Но поскольку это не все проценты, а только разница, то, с учетом пониженной ставки налогообложения малого бизнеса, серьезной проблемы не возникает. Аналогичная картина складывается и при предоставлении ссуд другими предприятиями. Поэтому

⁴⁹ Для того чтобы избежать злоупотреблений, полученные проценты можно включать в доход в части экономической выгоды, т.е. в части превышения полученных процентов над нормируемой величиной.

отношение к данному вопросу имеют только проценты, полученные физическими лицами. Далее, если проценты, выплаченные банком физическим лицам, не превышают нормируемой величины (см. ст. 217 Налогового кодекса, п. 27), то они освобождаются от налогообложения у физических лиц. Т.е. подвергнутся двойному налогообложению в этом случае только суммы, которые поступают физическим лицам в виде процентов от предприятий. Однако и эта проблема при внимательном рассмотрении снимается. Дело в том, что все расходы (кроме процентных), в том числе и расходы на приобретение основных средств, вычитаются из базы налогообложения в текущем периоде. С точки зрения дисконтированной стоимости такой немедленный вычет в сочетании с невычитаемостью процента эквивалентен вычету экономической амортизации и уплаченного процента. Упрощенно здесь можно рассуждать так: сумму, на которую предприятие сокращает налог в момент приобретения основных средств, оно может либо положить в банк и получить на нее проценты, либо уменьшить те ссуды, которые оно вынуждено брать. Поскольку полученные проценты не облагаются, результат получается эквивалентный. Разумеется, сохраняется проблема различий в процентах по ссудам полученным и предоставленным. Но это проблема общая для всех налогоплательщиков. В данном случае ее значимость не выше, чем при применении других налогов. Но следует отчетливо понимать, что если применяются жесткие ограничения на перенос убытков, то приведенные рассуждения утрачивают смысл за исключением той ситуации, когда эти ограничения не являются связывающими.

Для предприятий, применяющих упрощенную систему, в предлагаемой концепции отменяются ограничения на перенос убытков на будущее, касающиеся сроков и доли в прибыли предприятия, которую разрешено принимать в зачет прошлых убытков. Это критически важно для обеспечения нейтральности предлагаемого режима. Наличие ограничений на перенос убытков приводит к утрате существенной части выгод от немедленного списания основных средств. В принципе для обеспечения нейтральности налогообложения убытки было бы целесообразно переносить на будущее с индексацией на инфляцию. Однако для того, чтобы применять такие меры, нужно убедиться, что действующая система администрирования позволяет если не устранить, то существенно сократить злоупотребления. По-видимому, целесообразно на начальном этапе ограничиться переносом убытков на будущее без индексации, имея в виду добиться в последующем более совершенной компенсации убытков, или посредством индексации, или применяя перенос убытков в прошлое на

ограниченный срок. В то же время было бы некорректно говорить, что ограничения на перенос убытков должны быть ликвидированы полностью. В тех случаях, когда происходит слияние предприятий, ограничения по принятию убытков возможны и даже целесообразны, чтобы не допустить широкого использования практики торговли убытками. Более того, если предприятие перешло из разряда применяющих упрощенный режим в разряд применяющих общую систему, возможно постепенное погашение накопленных за время применения упрощенного режима, но только в том случае, если переходные правила предусматривают разрешение немедленно принимать к вычету проценты по заемным средствам, полученным во время применения упрощенной системы.

Социальный налог (вычитаемый из базы налогообложения) уплачивается предприятием и индивидуальным предпринимателем на общих основаниях в соответствии с фондом оплаты труда занятых работников. В случае индивидуального предпринимателя социальный налог исчисляется также исходя из величины заработной платы самого индивидуального предпринимателя, но не меньше, чем исходя из трехкратной величины минимальной месячной оплаты труда. С данной суммы уплачивается также подоходный налог по ставке 13%. Вообще говоря, такой порядок требуется только в силу того, что выплаты в фонды социального страхования большинством экономических агентов воспринимаются не как страхование, а как налог. Это связано, в том числе, и с объективными обстоятельствами, такими, как порядок распределения аккумулированных в этих фондах средств. До тех пор, пока такое положение сохраняется, применение пониженных ставок к доходу от капитала или от предпринимательской деятельности может повлечь массовое уклонение от налогообложения посредством маскировки под такие доходы доходов от труда. С тем, чтобы минимизировать такую практику, и предлагается вменение минимального дохода от труда индивидуальному предпринимателю. Более совершенным в отношении нейтральности было бы вменение предпринимательского дохода с обложением остатка как дохода от труда, но такой порядок сложен, требует значительных издержек как от налогоплательщика, так и от контролирурующих органов; кроме того, адекватная оценка нормы доходности капитала затруднительна, если вообще возможна, при отсутствии эффективных финансовых рынков.

Подобная база налога позволяет существенно облегчить малому предпринимательству издержки уплаты налогов, поскольку не требует ведения бухгалтерского учета по методу двойной записи, а позволяет ограничиться

ведением книги учета доходов и расходов, а также перечня имущества, подлежащего государственной регистрации. Такая техника налогообложения приводит к отсутствию обложения расходов на инвестиции, стимулируя развитие малого бизнеса.

База вмененного налога определяется в законах субъектов Федерации на основании натуральных показателей, характеризующих величину доходности бизнеса. Вмененный доход рассчитывается по типовым показателям, по группам организаций и предпринимателей, осуществляющих разные виды деятельности в различных сопоставимых условиях. Перечень типовых показателей устанавливается субъектами Федерации для каждого вида деятельности и включает характеристики места осуществления предпринимательской деятельности, доступность инфраструктуры, ассортимент и характер производимых товаров и услуг, характеристики используемых помещений, наличие дополнительных преимуществ, связанных с локализацией бизнеса, и т.п. При вмененной системе часть единого налога (25%) представляет собой социальный налог.

Упрощенный налог взимается по ставке 16,5%, в том числе 4% – в бюджет субъекта Федерации, 12,5% – в местные бюджеты. При этом субъект федерации имеет право на установление льгот в пределах его доли. Налог на вмененный доход устанавливается субъектом Федерации в пределах 16,5% и направляется преимущественно в местные бюджеты, за исключением социальных платежей, составляющих 25% суммы налога и доли субъектов Федерации, которую они имеют право установить в пределах 20% от суммы налога. Установление ставок на таком уровне направлено на создание благоприятных условий развития малого бизнеса. Предлагаемый порядок порождает по крайней мере два связанных с ним вопроса – вопрос о ставках и вопрос о распределении налоговых поступлений между бюджетами. В отношении ставок можно отметить, что целям нейтральности в отношении размера фирмы лучше бы отвечали ставки, совпадающие с общей ставкой налога на прибыль. При установлении пониженных ставок были приняты во внимание аргументы, касающиеся более высоких издержек для малого предпринимательства, связанных не столько с налоговым учетом (эти издержки вполне корректируются простотой налога cash-flow), сколько с издержками по преодолению барьеров, в том числе административных, которые остаются в настоящее время высокими. Вопрос о распределении налоговых поступлений от малого предпринимательства является спорным. Привлекательным выглядит решение о направлении всех поступлений от малого предпринимательства местным бюджетам. В этом случае местные

бюджеты получили бы независимый источник доходов, причем на поступления налога они бы имели возможность повлиять, стимулируя расширение базы налога на малые предприятия в своей юрисдикции. Так, например, установление льготной арендной платы для малых предприятий на территории муниципального образования может способствовать развитию малого предпринимательства на данной территории. Но можно согласиться и с тем, что вопрос о перераспределении налоговых сборов нельзя решать в отрыве от вопроса о распределении доходных полномочий. В связи с этим, при принципиальном решении направлять налоги, уплаченные лицами, применяющими упрощенные режимы, местным бюджетам, может понадобиться переходный период, в течение которого определенная часть налоговых поступлений будет передаваться регионам.

Библиография

1. *Синельников С.* Бюджетный кризис в России: 1985–1995 годы. М., 1995, 316 с.
2. *Синельников С. и др.* Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М., 1998. С. 164–196.
3. *Танзи В., де Ханчером М.К.* Вопросы взимания налога, эффективности и справедливости при условно-расчетных методах подоходного налогообложения. Вашингтон: МВФ, Управление по бюджетным вопросам, 17 авг. 1987, 18 с.
4. *Танзи В. (ред.)* Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного периода. Вашингтон: МВФ, 1993 (б), 587 с.
5. *Шкробела Е.* Налогообложение малого бизнеса / Сб. «Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития». М., ИЭПП, 2000. Гл. 7.
6. *Atkinson A., Stiglitz J.* Lectures on Public Economics, McGraw-Hill, 1980.
7. *Auerbach A. J.* Corporate Taxation in the United States No 2 // Brooking Papers on Economic Activity, 1983. P. 47–59.
8. *Brid R., Oldman O.* Taxation in Developing Countries. Washington: IMF, 1990, 36 p.
9. *Bulutoglu K.* Presumptive Taxation / Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 258–262.
10. *Cullis J., Jones Ph.* Public Finance and Public Choice. Oxford University Press, NY, 1998. P. 201, 203–205.

11. *Feldstein M.S.* On the theory of tax reform // *Journal of Public Economics*, 1976. P. 77–104.
12. *Fiscal Policies in Economies in Transition*. Washington: IMF, 1992, 402 p.
13. *Gray C.* Tax systems in the Reforming Socialist Economies of Europe. Working paper WPS 501. Washington: World Bank, 1990, 24 p.
14. *Kay J.* Tax Policy: A Survey. *The Economic Journal*, 1990. P. 37–51.
15. *Mintz J.* The Corporation Tax a: A Survey. *Fiscal Studies*, Vol. 14. P. 23–68.
16. *Musgrave R., Warren N., Peacock R.* *Classics in the Theory of Public Finance*. London: Macmillan, 1957, 342 p.
17. *Musgrave R.A.* *The Theory of Public Finance*. McGraw-Hill, New York, 1959, 480 p.
18. *Musgrave R., Musgrave P.* *Public Finance in Theory and Practice*, fifth edition, 1989, 627 p.
19. Presumptive Taxation. IMF paper of January 13, 1995.
20. *Sinelnikov S., Anisimova L., Titov S.* Fiscal Policy. The Gaidar Programme Lessons for Poland and Eastern Europe. Warsaw: Friedrich-Ebert-Stiftung, 1993. P. 150–183.
21. *Sinelnikov S., Reznikov K.* Budget Crisis in Russia. Warsaw: CASE Research Foundation, 1995, 72 p.
22. *Shome P., Schutte C.* Cash-Flow Tax / Tax Policy Handbook. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995. P. 169.
23. *Stiglitz J.* The Corporation Tax // *Journal of Public Economics* 1976. P. 303–311.
24. *Tanzi V.* Public Finance in Developing Countries. 1991(b), 132 p.
25. *Tanzi V.* (ed.) *Fiscal Policies in Economies in Transition*. Washington: IMF, 1992 (a), 418.
26. *Tanzi V.* Fiscal Policy and the Economic Restructuring of Economies in Transition. Washington: IMF, March 1993, 27 p.
27. *Tax Law Design and Drafting*. Edited by Victor Thuronyi, IMF, 1996.
28. *Tax Policy Handbook*. Ed. by Parthasarathi Shome, Washington D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995.
29. Taxation and small businesses. OECD, 1994.
30. Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» от 25 декабря 1990 г. № 445-1 (в ред. Законов РФ от 24.06.92 № 3119-1, от 01.07.93 № 5304-1, от 20.07.93 № 5462-1; Указа Президента РФ от 24.12.93 № 2288).

31. Федеральный Закон РФ от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации».
32. Федеральный Закон РФ от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности».
33. Федеральный Закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ (в ред. Федерального закона от 31.12.2001 № 198-ФЗ).

Глава 5. Налогообложение в минерально-сырьевом секторе

Введение

Минерально-сырьевой сектор является базовым сектором экономики России, играющим важнейшую роль в формировании доходов государственного бюджета и активного платежного баланса страны. В связи с этим чрезвычайно актуальной является проблема построения эффективной системы налогообложения минерально-сырьевого сектора, обеспечивающей как изъятие государством ресурсной ренты, генерируемой при добыче минерального сырья, так и сохранение достаточных стимулов для инвестиций в данный сектор экономики.

Основной целью работы являлась разработка предложений и рекомендаций, направленных на повышение эффективности системы налогообложения минерально-сырьевого сектора, действующей с начала 2002 г. со вступлением в силу главы 26 части 2-й Налогового кодекса РФ «Налог на добычу полезных ископаемых». Основными задачами исследования являлись комплексный анализ мирового опыта и российской системы налогообложения минерально-сырьевого сектора экономики, анализ существующих предложений в сфере законодательного регулирования налогообложения минерально-сырьевого сектора, разработка и обоснование предложений по дальнейшему реформированию системы налогообложения данного сектора экономики.

Результатом работы являются предложения по дальнейшему реформированию налогообложения минерально-сырьевого сектора российской экономики. Применение ее результатов позволяет повысить эффективность системы налогообложения минерально-сырьевого сектора и создать благоприятные условия для инвестиций в данный сектор экономики.

5.1. Основные принципы и системы налогообложения минерально-сырьевого сектора экономики

Производство минеральных ресурсов связано с получением дополнительного дохода, определяемого как ресурсная, или экономическая, рента и

принадлежащего собственнику недр (государству). Существуют различные виды ренты. Дифференциальная рента отражает дополнительный доход, получаемый на месторождениях с относительно низкими издержками производства по сравнению с замыкающими месторождениями. Замыкающее месторождение – месторождение с наиболее высокими издержками производства, вводимое в разработку с целью удовлетворения спроса на данный вид минерального сырья в определенный момент времени. Различают три вида дифференциальной ренты. Горная рента (называемая иногда рентой продуктивности) отражает разницу в затратах на добычу и возникает на стадии добычи. Рента положения отражает разницу в затратах на транспортировку минерального сырья, реализуемого в определенной точке потребления. Рента положения возникает на стадии транспортировки минерального сырья, для одних и тех же месторождений она может меняться в зависимости от локализации рынка потребления. Рента качества выражает экономические преимущества, обеспечиваемые за счет использования ресурсов, имеющих лучшие качественные (физико-химические) характеристики. Например, легкие нефти реализуются по более высоким ценам, чем тяжелые, поскольку при переработке из них можно получить больше бензиновых фракций в расчете на одну тонну нефти. Рента качества возникает на всех стадиях трансформации минеральных ресурсов (добыча, транспорт, потребление).

В добывающих отраслях промышленности условия производства специфичны и невоспроизводимы. Владение месторождением дает собственнику недр монопольное право на его использование и тем самым обеспечивает возможность получения рентного дохода сверх дифференциальной ренты, который обычно называют абсолютной, или монопольной, рентой. Собственники замыкающих месторождений особенно заинтересованы в использовании такого права, поскольку на замыкающих месторождениях дифференциальная рента не образуется. Замыкающее месторождение, как правило, обеспечивает среднюю прибыль по отрасли, получаемую производителем, но не приносит дифференциальной ренты. Если собственник такого месторождения одновременно является производителем, то он может удовлетвориться указанной прибылью. Если же собственник и производитель – разные экономические субъекты, то собственник требует вознаграждения за эксплуатацию принадлежащих ему природных ресурсов. Этот вид дохода (монопольная рента) приводит к увеличению цены ресурсов, извлекаемых из замыкающего месторождения. Поскольку цены всех месторождений ориентируются на цену реализации минерального сырья по замы-

кающему месторождению, все они получают монопольную ренту, которая добавляется к дифференциальной.

Как показывает мировой опыт, налоговая политика государства по отношению к минерально-сырьевому сектору оказывает значительное влияние на распределение доходов от добычи минеральных ресурсов и принятие решений об инвестициях. Создание подходящей системы налогообложения минерально-сырьевого сектора является весьма сложной задачей в современной конкурентной среде. Не существует идеальной или образцовой налоговой модели, которую можно было бы однозначно принять. Особенности, потребности и задачи каждой страны определяют основу подходящей налоговой политики в отношении минеральных ресурсов. В некоторых случаях налогообложение в минеральном секторе может быть эффективно интегрировано в преобладающий общий налоговый режим, применяемый ко всем другим секторам экономики. В других случаях важность минерального сектора может оправдать создание уникальных налоговых систем.

Выбор эффективной системы налогообложения минерального сектора должен начинаться с ясного понимания ее задач и того, как они соотносятся с потребностями, возможностями и критериями принятия решений у потенциальных инвесторов. Зарубежные экономисты определили ряд стандартов для оценки налоговых систем в условиях рынка. Эти стандарты представляют основу, с которой можно определить и оценить атрибуты «хорошей» налоговой системы. Экономисты обычно оценивают налоговую систему с точки зрения ее нейтральности, эффективности, объективности, ясности и стабильности.

Добывающие компании и правительства, как правило, осознают фундаментальную необходимость создания налоговых систем, соответствующих этим стандартам. Однако, поскольку налоги сокращают прибыль, возникают разногласия относительно деталей их применения и интерпретации. В минеральном секторе такие конфликты особенно часты.

Цель добывающих компаний состоит в получении доходов, достаточных для поддержания рыночных позиций и привлечения инвесторов. Они одновременно ориентированы на конечный результат и не расположены к риску. Это не означает, что они социально не ответственны и не хотят принимать на себя риски. Скорее это подразумевает сильный акцент, который они придают движению денежной наличности, издержкам и смягчению или компенсации рисков. Налоговая политика значительно влияет на эти факторы. Добывающая компания, принимающая решение об инвестициях, бу-

дет рассматривать действующий налоговый режим в минеральном секторе в качестве затрат на ведение дела в подведомственной области. В соответствии с ее общими целями, она, однако, будет иметь приоритеты в отношении содержания и целей налоговой политики. Среди наиболее важных принципов можно выделить следующие:

1. Налоги должны в большой степени реагировать на реальную прибыльность.
2. Налоговая система должна допускать быструю окупаемость инвестированного капитала.
3. Налоги должны признавать неустойчивость доходов и поэтому быть чувствительными к налоговому бремени в случаях, когда цены падают.
4. Налоговые режимы должны быть стабильными, предсказуемыми и прозрачными для того, чтобы снизить риски.
5. Налоги должны применяться только к денежным потокам, порожденным горнодобывающим проектом.
6. Налоги, которые искажают издержки и профиль добычи или снижают стимулы для эффективной работы менеджмента, должны быть минимизированы.
7. Налоговые режимы должны стимулировать риск геологоразведочных работ, направленных на поиски новых месторождений или на расширение уже действующих добывающих предприятий.
8. Налоговые положения не должны препятствовать инвестициям в экономически малорентабельные проекты.
9. Налогообложение должно сохранять компании стимулы для инвестиций в улучшение проекта.

Основные задачи иностранных инвесторов в минеральном секторе обычно включают в себя следующее:

1. Гарантии владения, обеспечивающие доступ к любому разведенному месторождению минерального сырья.
2. Общий политический климат, который является прозрачным, предсказуемым, стабильным и основанным на «власти закона», так что решения можно принимать с определенной степенью уверенности.
3. Политика, которая позволяет реализовать норму прибыли на инвестиции, соответствующую их восприятию принятых рис-

ков, минимизирует искажения при принятии решений и сохраняет стимулы для эффективной работы менеджмента.

4. Контроль менеджмента над всеми решениями, касающимися производственной деятельности и реализации продукции.
5. Отсутствие ограничений на обслуживание долга и на репатриацию доходов и дивидендов.

Правительственные цели и приоритеты должны согласовываться с этими целями и приоритетами. Налоговая и экономическая деятельность всех государств в области получения доходов нужна для того, чтобы предоставлять социально требуемые услуги и инфраструктуру. Поскольку налоговая политика имеет как экономический, так и социальный аспекты, ее задачи предсказуемо шире и менее внутренне совместимы, чем те, что относятся к частному предпринимательству. В дополнение к сбору доходов государства зачастую рассматривают налоги как средство для стимулирования различных решений, которые принимаются в частном секторе.

Применительно к минеральному сектору государства зачастую разделяют цели инвесторов. Например, для обеих сторон желательно, чтобы проекты давали высокие уровни дополнительной прибыли, даже если они не будут согласны относительно того, как эти доходы следует распределять. Далее, обе стороны разделяют заинтересованность в минимизации конфликтов и увеличении эффективности в геологоразведочных работах и добыче. В более общем смысле цели государства в области добычи минерального сырья, как правило, состоят в следующем:

1. Максимизация суммы остающихся на месте доходов с поощрением увеличения эффективных уровней добычи и минимизация препятствий для инвестиций в новые месторождения.
2. Минимизация ущерба окружающей среде и компенсация компаниями ущерба, наносимого в результате горнодобывающей деятельности.
3. Создание экономически полезных связей с местной экономикой, включая занятость, инвестиции, местные закупки и возможности для передачи технологий.
4. Чувствительность к социальным и культурным нуждам местного населения, включая его экономическое и социальное выживание после закрытия горнодобывающего предприятия.

В пределах этой широкой структуры целей государства, как правило, предпочитают иметь налоговые режимы, которые являются конкурентоспособными и соответствуют следующим требованиям:

1. Налоговые системы, которые поддерживают макроэкономическую стабильность путем предоставления предсказуемых и стабильных денежных потоков.
2. Налоги, которые позволяют получить большую часть доходов в периоды высоких прибылей.
3. Налоговые режимы, которые можно эффективно администрировать и которые требуют небольших затрат на сбор налогов и предоставляют мало возможностей для избежания их уплаты.
4. Налоги, которые максимизируют реальный объем доходов путем обеспечения поступлений в первые годы производства.
5. Налоговые системы, которые изымают сверхприбыли при чрезвычайно низких затратах, высокоприбыльных проектах.
6. Налоговые системы, которые являются нейтральными и стимулируют экономическую эффективность.

В настоящее время аналитики, как правило, рассматривают схему налогообложения минерального сектора как концептуально отличную от налогообложения в других секторах, поскольку в этом секторе имеются рентные платежи за ресурсы и необычные риски. Рентные платежи с минеральных ресурсов, как правило, определяются «дополнительным» доходом с месторождения после того, как все производственные издержки (включая необходимую для компании норму прибыли с капиталовложений) были компенсированы. Основной принцип в данном случае заключается в том, что собственник ресурсов, чаще всего государство, должен получать большую часть этого дополнительного дохода. Такое присвоение, поскольку оно определено как чистый дополнительный доход, не скажется отрицательно на экономических стандартах нейтральности, эффективности, справедливости и т.д. Следующий вывод состоит в том, что, поскольку ресурсы принадлежат нации, добывающие предприятия следует облагать налогами по фактической ставке, которая выше, чем ставка в других секторах, поскольку общество должно получать доход от своих убывающих национальных активов в дополнение к обычным налоговым доходам.

Вместе с тем мнение о том, что добыча минерального сырья подразумевает необычные и чрезвычайные инвестиционные риски, поддерживает аргументы в пользу налоговых послаблений. Риски присущи не только добывающей промышленности, но они здесь могут иметь несколько отличные размеры и характер, принимая во внимание проведение поисково-разведочных работ, большой временной разрыв между осуществленными затратами и производством и высокий уровень капиталоемкости. Следова-

тельно, налоговые режимы должны быть смягчены или должны включать стимулы, которые перераспределяли бы риски и предоставляли бы ускоренное списание расходов на разведку и разработку месторождения.

Поскольку эти аргументы не являются непреодолимыми, многие собственники ресурсов стараются найти такие налоговые конструкции, которые примирили бы эти два допущения. Как результат, многие действующие налоговые системы в добывающей промышленности сочетают инструменты, предназначенные как для изъятия дополнительного дохода, так и для переноса высокого уровня налогообложения на более поздние периоды.

Мировая практика, однако, еще не продемонстрировала наличие идеального налогового режима для минерального сектора. Поэтому каждое правительство выступает со своими собственными разработками в свете превалирующих социальных и экономических целей и действует в рамках ограничений, которые налагают геологические запасы и реалии международной конкуренции за инвестиционные ресурсы. В то же время можно указать на основные теоретические и практические преимущества и недостатки каждого налога, используемого при налогообложении минерально-сырьевого сектора.

Роялти, вообще говоря, более согласуются с целями государства, чем с задачами инвестора. С точки зрения государства роялти предоставляют следующие преимущества: во-первых, они предоставляют сравнительную легкость в администрировании и низкие издержки на сбор налога; во-вторых, обеспечивают постоянное и стабильное поступление доходов от проекта в течение всего срока эксплуатации месторождения; в-третьих, могут рассматриваться как обложение на основе ресурсной ренты месторождения.

Роялти также характеризуются рядом недостатков: во-первых, если они не сконструированы особым образом, то роялти не чувствительны к изменениям цен и реализованным уровням прибыли; во-вторых, роялти могут исказить эффективные операционные решения таким образом, что это приведет к изменению профиля добычи, качественного выбора и уровня извлечения запасов; в-третьих, роялти могут препятствовать инвестициям в менее экономически эффективные месторождения.

Реальная важность последних двух недостатков зависит от ставки роялти и от того, как они встроены в общую систему налогообложения. В своем обычном применении в качестве инструмента, гарантирующего получение некоторых базовых доходов в начальные и малопродуктивные годы,

экономически искажающие эффекты от роялти, скорее всего, будут достаточно ограниченными.

Инвесторы могут указать на следующие недостатки роялти с точки зрения своих интересов: во-первых, нечувствительность к прибыльности и потребность в укороченных сроках окупаемости; во-вторых, возможное искажение принятия решений на всех уровнях в отношении эффективной добычи и инвестиций; в-третьих, чрезмерное, не нейтральное налоговое бремя.

Системы пропорционального подоходного налога на компании в большей степени соответствуют стандартам, предложенным экономистами, и отвечают целям государства и промышленности. Единственными вопросами являются установление ставки налогообложения и определение налогооблагаемого дохода. В общем случае, когда горнодобывающая деятельность облагается налогом по тем же ставкам и правилам определения дохода, все основные стандарты и интересы соблюдаются.

Прогрессивные налоговые системы, включая ресурсные рентные налоги (РРН), в целом служат интересам государства в деле изъятия ресурсной ренты и неожиданно высоких доходов. Такие системы основываются на предполагаемых особых качествах добывающей промышленности. РРН не существуют в своей чистой, или отдельной, форме, поскольку они в слишком большой степени перекалывают риск и неопределенность на государство. При применении РРН налогообложение в чистом виде откладывается до момента, когда все расходы возмещены, и проект стал приносить определенную норму прибыли на капиталовложения. После этого в отношении всех последующих операционных доходов применяется очень высокая предельная ставка налога. В действительности проекту предоставляются налоговые льготы по сравнению с обычным налоговым режимом в ожидании чрезвычайно высоких доходов правительства со временем.

С концептуальной точки зрения РРН является лучшей по сравнению с другими формой налогообложения минеральных ресурсов, когда логическое обоснование налогообложения заключается в том, чтобы изъять большую часть ресурсной ренты и максимизировать капиталовложения даже в маргинальные месторождения. Ее преимущества включают способность автоматически реагировать на широкий диапазон получаемых результатов, как для маргинальных, так и для исключительных месторождений. Дополнительное преимущество здесь также заключается в снижении конфликтности в отношении доинвестиционных ощущений. Наконец, эта форма налогообложения является строго нейтральной и эффективной по результатам.

Большое значение, однако, имеет способность правительства эффективно администрировать данный налог.

В течение последних десятилетий в налогообложении минерально-сырьевого сектора экономики наблюдалась тенденция не акцентировать внимание на налоговых системах, основанных на роялти, и вместо этого применять системы, которые опираются на налоговые механизмы, основанные на «платежеспособности», т.е. налогах, основанных на полученной прибыли. Некоторые страны полностью исключили из своей практики применение роялти на минеральные ресурсы, тогда как другие уменьшили их значение. В то время как тенденция склонялась в пользу налогов, основанных на полученной прибыли, многие страны продолжают применять роялти. Для этого существует много причин, важное значение имеет вопрос о национальном достоянии.

В большинстве стран запасы полезных ископаемых принадлежат государству. Если компания занимается добычей полезных ископаемых, принадлежащих государству, то последнее может посчитать необходимым показать, что оно получило взамен истощающихся минеральных ресурсов. Горнодобывающие компании не всегда производят налогооблагаемые прибыли, и в связи с этим не существует гарантии того, что государство получит какие-то налоги на основе полученной прибыли за утраченные полезные ископаемые. Например, имеется много примеров шахт, работающих с убытком. В таком случае политический вопрос заключается в том, стоит ли государству разрешать горнодобывающей компании добывать полезные ископаемые, продавать их и ничего не платить государству, если шахта работает с убытком? Некоторые страны дают на это утвердительный ответ, стараясь сбалансировать убывающие государственные природные ресурсы другими положительными моментами, как, например, занятость. Большинство же стран, однако, продолжают использовать практику роялти, обеспечивая то, что в любой момент, когда шахта извлекает государственные природные ресурсы, государство, по меньшей мере, получает номинальную плату.

Если государства решают применять рентные налоги, они сталкиваются со многими налоговыми альтернативами. Существует большой набор налоговых механизмов, из которого можно выбирать. Устанавливая ставку роялти, очень важно иметь в виду, будет ли данная ставка оказывать существенное влияние на капиталовложения. Следует далее решить, обеспечиваются ли капиталовложения из местных источников или из международных источников. В случаях, когда ставка роялти устанавливается на

минеральные ресурсы, которые предназначены для эксплуатации иностранными инвесторами, принимая во внимание международные возможности этих инвесторов осуществлять инвестиции в другом месте, в целях конкурентоспособности эти минеральные ресурсы должны подвергаться налогообложению по международным конкурентным ставкам. Для минерального сырья, которое будут добывать местные компании, и когда продукция будет реализовываться на местном рынке, международные сравнения становятся менее важными. Таким образом, для таких ресурсов, как нефть, золото, серебро, неблагородные металлы и драгоценные камни, при установлении ставок нужно иметь в виду лучшую мировую практику, в то время как ставки, например, для строительных материалов должны больше реагировать на особенности местной экономики.

В теории роялти или другой адвалорный минеральный налог, основанный на объеме производства, такой, как налог на произведенную продукцию, должен основываться на стоимости минералов по мере того, как эти минералы добываются из недр. Однако твердое минеральное сырье, как правило, не находится в пригодном для продажи состоянии, когда его добывают, и поэтому не имеет определенной рыночной стоимости на месте или во время добычи. Дополнительные трудности для твердых минералов связаны с тем, что качество добытой руды неодинаково. Например, одна тонна медной руды может содержать 2,5% металла, в то время как содержание металла в другой тонне руды может составлять только 1,75%. Большая часть добытой руды идет в отходы (97,5% и 98,25% соответственно для руды в данном примере). Нет практически никакого экономического смысла продавать и транспортировать большие объемы переработанного минерального сырья третьим сторонам⁵⁰. Поэтому твердые минералы, как правило, перерабатывают на месте или около рудника, чтобы отделить отходы и увеличить стоимость на единицу объема транспортируемой или продаваемой продукции. Этот процесс для большинства минералов известен как концентрация, а результат известен как концентрат. Этот концентрат может иметь рыночную стоимость, как в случае с медью, или требуется дополнительная очистка, как в большинстве случаев с бокситами, до того, как может быть установлена рыночная цена.

⁵⁰ Исключения, однако, имеют место. Например, считалось экономически оправданным транспортировать бокситы с Ямайки через Панамский канал в Британскую Колумбию (Западная Канада), поскольку цены на электричество для рафинирования были настолько низки, что оправдывали значительные транспортные издержки.

Владелец минерального сырья, государство или индивидуум, получает роялти со стоимости добытого минерального сырья, и эта стоимость основывается на фиксированной пропорции от рыночной стоимости добытых минералов. В дополнение налоговые органы могут обложить произведенную продукцию налогом на добычу природных ресурсов или другим налогом, которые в теории основываются на стоимости добытого минерального сырья. Принимая во внимание тот факт, что отсутствует единообразие или цена минерального сырья при добыче его из шахты, требуется разработка специальной методологии для определения стоимости минерального сырья для целей налогообложения. (Следует отметить, что отсутствие единообразия является важной частью проблемы оценки стоимости твердого минерального сырья. Если бы качество добываемой руды было одинаковым, то тогда могли бы использоваться стандартные расчеты чистой стоимости, схожие с теми, что используются при нефтяных расчетах.)

В этих целях используются по крайней мере два практических подхода. Во-первых, обложение минеральных ресурсов роялти (налогом) на первой же «рыночной» стадии. Роялти или налог может вводиться на первой стадии, где осуществляется конкурентная сделка. Во-вторых, расчет чистой цены. Формула может быть простой – с использованием корректировок на производственные и транспортные издержки, или сложной – на основе расчетов прибыли. Можно привести следующие примеры из действующей практики.

В США роялти обычно выплачиваются по стоимости минерального сырья на месте отгрузки, что относится как к географическому месту, так и физическому состоянию минерального сырья. Таким образом, большая часть минералов оценивается в соответствии с их «первым рыночным состоянием»; это означает, что производство достигло стадии, когда получается опознаваемый продукт, пригодный для реализации на рынке. В случае меди это означает концентрат, отправленный с металлургического комбината на плавку. Адвалантные роялти оцениваются по стоимости минерального сырья, определяемой контрактной ценой до тех пор, пока контракт является конкурентным контрактом между независимыми сторонами. Если сделка осуществляется между филиалами, то контракт сравнивается с независимыми сделками. Если оказывается, что взаимозависимость сторон сказалась на цене, то используется альтернативная процедура оценки, которая обычно означает замену сравниваемых цен ценами конкурентных сделок. В случае с медью и другими металлами цена конкурентного контракта является результатом сложного контракта под названием Чистый Плавильный

Доход (ЧПД). Контракт ЧПД содержит положения относительно того, как металлы будут оцениваться и какие вычеты будут производиться за процесс плавки/очистки. Вычеты варьируют в зависимости от качества концентрата, в том числе от того, содержит ли концентрат агрессивные элементы (такие, как мышьяк или висмут). В зависимости от расположения месторождения содержание ценных минералов в медном концентрате сильно различается и может включать золото и серебро, по которым роялти платятся в дополнение к медному компоненту.

Штат Монтана (США) облагает двумя налогами шахты, где добываются металлы: применяется налог на валовой доход металлических рудников и лицензионный налог на металлические рудники. Первый налог является адвалорным годовым налогом в размере 3% от валового дохода рудника. Этот доход также подпадает под налог на местные фабрики, находящиеся в местной юрисдикции, где расположена налогооблагаемая стоимость горных разработок. Рудники, в которых добывается менее 20 тыс. тонн руды в год, освобождаются от уплаты налога на доход от недвижимого имущества наполовину от рыночной стоимости. Вторым налогом облагаются шахты, в которых ведется добыча металлов или драгоценных камней. Валовая стоимость концентрата, поставляемого на плавку на металлургический комбинат, облагается налогом по ставке 1,81% от валовой выручки свыше суммы в 250 млн долл. США. Золото, серебро и любой металл платиновой группы в слитках или металле, который транспортируется на металлургический комбинат, облагается налогом по ставке 1,6% от валовой выручки, превышающей 250 тыс. долл. США.

Монтана также облагает двумя налогами рудники, где добываются драгоценные камни, вермикулит, бетонит и другие полезные минералы, за исключением угля, известкового туфа, строительного камня и металлов. Налог на чистый доход с рудников, где добываются смешанные минералы, равняется налогу на местные фабрики, умноженному на годовой чистый доход от всех минералов за исключением талька, вермикулита, негашеной извести и гранатового концентрата. В отношении этих минералов налогооблагаемая стоимость определяется путем умножения количества произведенных тонн на законодательно установленные цены. Лицензионный налог на рудники, где добываются смешанные минералы, является квартальным налогом со ставкой 0,05 долл. США за тонну концентратов, добытых или произведенных из любой шахты, где добываются смешанные минералы.

В Канаде для целей федерального и провинциального налогообложения добыча полезных ископаемых делится на две стадии: (1) добыча и пе-

переработка и (2) полупроизводство и производство. Стадия добычи и переработки включает процесс обогащения, плавки и очистки и облагается налогом согласно специальному положению налога на прибыль предприятий. Стадия полупроизводства и производства подразумевает процесс обработки и облагается налогом так же, как и другая обрабатывающая деятельность. Роялти на минералы обычно взимаются на стадии добычи. Размеры роялти рассчитываются по-разному в разных провинциях, поскольку провинции принадлежит право собственности на минеральные ресурсы, и она сама устанавливает метод расчета из следующих возможных вариантов: (1) формула, основанная на объеме производства; (2) адвалорный метод; (3) более сложная формула расчета, которая включает стоимость минеральной продукции, реализованной на свободном рынке, за вычетом операционных издержек, износа и амортизационных отчислений, а также скидок на доходы от обработки; (4) формула, основанная на норме окупаемости (относительно высокая ставка налога, которая применяется только к части чистого дохода, превышающего заранее установленную норму окупаемости инвестиций); (5) комбинация вышеперечисленных.

Существенные особенности имеет налогообложение нефтегазового сектора экономики. Основными элементами налоговых систем, применяемых в нефтегазовом секторе экономики зарубежных стран, являются бонусы, роялти, налог на прибыль корпораций, налоги на ресурсную ренту и раздел продукции. Бонусы, являясь разовыми платежами, не служат значительным (по сравнению с налогами и роялти) источником финансовых поступлений для государства и поэтому могут рассматриваться лишь в качестве дополнительной статьи увеличения государственных доходов. В то же время они являются хронологически первым, хотя и несистематическим, видом платежа. Поэтому, оговаривая в соглашении систему бонусов, государство может изымать денежные средства у производителя не только до начала получения им чистого дохода или до начала добычи, но и до начала его инвестиционной деятельности. Бонусы могут быть приурочены к различным этапам реализации проекта. В ряде стран выплата бонусов закреплена в законодательном порядке, но чаще и количество, и размер разовых платежей являются предметом переговоров.

Весьма распространенной формой выплат государству являются роялти. Фиксированная доля стоимости произведенной продукции взимается государством-собственником природных ресурсов за право разработки запасов. Этот платеж легко администрируется и обеспечивает ранний и гарантированный доход государству. В некоторых странах величина роялти

достигает 50% (в таких случаях роялти фактически являются основным налогом на производство нефти), но в большинстве стран равна 12,5–20% стоимости продукции. Несмотря на то, что большую часть доходов государства, как правило, обеспечивают налоги, роялти может рассматриваться как базисный вид систематического платежа, обеспечивающий более ранние по времени и более стабильные финансовые поступления государству, чем платежи с доходов. Налоговый режим, который основывается не только на подоходном налогообложении, но и на роялти, генерирует относительно более стабильные и более равномерно распределенные во времени налоговые поступления. В 1980–1990-е гг. наметилась тенденция к установлению прогрессивных ставок роялти, т.е. к их исчислению по скользящей шкале в зависимости от определенных факторов, например, уровня добычи, глубины воды над морскими месторождениями, цен на нефть.

В налогообложении нефтегазового сектора применяются как обычный налог на прибыль корпораций, так и специальные виды налогов, такие, как рентный налог на природные ресурсы. Ставки обычного налога на прибыль корпораций колеблются от 0 до почти 70%, ставки налога на прибыль нефтяных компаний, как правило, от 50 до 85% (в большинстве стран ОПЕК). Более высокие налоги на прибыль в нефтяном секторе фактически служат инструментом изъятия получаемой здесь ресурсной ренты.

Зависимость основных налоговых платежей в добывающей промышленности от цены продукции стимулирует производителей к занижению цены ее реализации с целью минимизации своих налоговых обязательств. В связи с этим в большинстве стран при налогообложении добычи нефти для определения налоговой базы используются не фактические цены сделок (или не только фактические цены сделок), а специальные справочные (рыночные) цены, определяемые тем или иным образом. В развивающихся странах в этих целях часто используют цены на котировку на мировом рынке сорта нефти (с определенными поправками). В большинстве развитых стран при налогообложении добычи нефти применяются цены сделок, совершаемых на принципах независимости сторон.

Важно, как именно государство изымает экономическую ренту. Нефтяные компании особенно чувствительны к платежам, не привязанным к прибыли, таким, как роялти и бонусы. Такие платежи являются регрессивными, т.е. чем ниже прибыльность проекта, тем относительно выше уровень этих выплат. Чем в меньшей степени сборы привязаны к валовому доходу компаний, тем более гибкой является система. Повышению гибкости налоговой системы способствует применение скользящих шкал. Большин-

ство систем со скользящими шкалами реагируют на уровень добычи. С ростом уровня добычи доля государства тем или иным образом растет. В некоторых системах гибкость достигается за счет использования прогрессивной шкалы налоговых ставок. В других могут использоваться несколько переменных со скользящими шкалами, например, роялти, бонусы, раздел прибыльной нефти. В мировой нефтяной промышленности наиболее распространенными факторами, которые обуславливают изменение тех или иных элементов налоговых систем по скользящей шкале, являются уровень добычи, глубина шельфа, накопленная добыча (объем нефти, извлеченной с начала добычи), цены на нефть, Р-факторы и норма прибыли.

Многие страны разработали прогрессивные шкалы налогов или правила раздела продукции, основанные на уровне доходности проекта. Получаемая государством доля растет по мере того, как растет внутренняя доходность проекта. Системы, ориентированные на внутреннюю доходность, характеризуются умеренными ставками роялти и других налогов. Государство не получает доходов, пока инвестор (производитель) не возместит свои первоначальные вложения и не обеспечит некоторую прибыльность. Когда расходы инвестора возмещены и достигнут нормативный уровень прибыли, его доходы облагаются дополнительными налогами, но при этом подрядчик все еще продолжает получать некоторую прибыль сверх установленного контрактом нормативного уровня. Эти дополнительные налоги, с помощью которых изымается часть ресурсной ренты, обычно называют ресурсными рентными налогами. В некоторых странах, например, в Венесуэле, Колумбии, Перу, Тунисе и Малайзии, в качестве показателя доходности используется так называемый Р-фактор, который исчисляется как отношение накопленного чистого дохода, равного валовому доходу за вычетом суммы выплаченных налогов, к накопленным суммарным затратам на разведку и разработку месторождения.

В США на находящихся в федеральной собственности оффшорных месторождениях Аляски в качестве базового платежа при добыче нефти применяется роялти в размере 16,67%, который уплачивается федеральному правительству. На крупных месторождениях, дающих более 300 тыс. барр. нефти в сутки, дополнительно применяется налог на добычу для штата Аляска в размере 12,15% от стоимости продукции. На месторождениях Аляски, находящихся на суше, обычно применяется ставка роялти в размере 12,5%. В то же время ставка может варьировать в зависимости от участка, геологических условий и характеристик нефти. Наиболее высокие ставки находятся в пределах 20%. Также как и на оффшорных месторождениях,

при уровне добычи более 300 тыс. барр. в сутки взимается дополнительный налог на добычу в размере 12,25%. Кроме того, добывающие компании на Аляске уплачивают налог на прибыль: федеральная ставка налога составляет 35%, ставка штата – 9,4%. Важно также отметить существование конкурентных торгов за участки. Предложенная покупателем цена фактически является бонусом, который уплачивается победившим участником торгов.

В Канаде минеральные ресурсы находятся в собственности провинций, которые устанавливают собственные режимы налогообложения. Применяемые здесь при налогообложении добычи нефти ставки роялти колеблются от 0 до 40–45%. Максимальные ставки в размере 40% применяются в Альберте и Британской Колумбии, 45% – в Манитобе и Саскачеване. При этом роялти налагаются на поскважинной основе, а величина ставки зависит от продуктивности скважины, уровня добычи, цены на нефть. Более низкие ставки роялти устанавливаются для низкопродуктивных скважин, в некоторых случаях – для новых скважин. Ставки роялти для газа в Канаде варьируются в диапазоне от 12,5% до 45%. В большинстве случаев ставки зависят от продуктивности скважины, добычи газа и цены. В Альберте для низкопродуктивных газовых скважин применяются пониженные ставки роялти в размере 5%. Дополнительно взимается налог на доходы корпораций, составляющий в Альберте 15,5%, Британской Колумбии – 16,5%, Манитобе и Саскачеване – 17%.

Налоговые системы Великобритании и Норвегии представляют собой пример систем, полностью основанных на налогообложении доходов. В Великобритании роялти отменены с 1982 г. (по месторождениям, разрешение на разработку которых было получено до 1982 г., роялти выплачиваются по ставке 12,5%). Налог на прибыль корпораций в Великобритании в настоящее время составляет 30%. Кроме того, существует специальный налог на доход нефтяных компаний, составляющий 75% чистого дохода и применяющийся после того, как все капитальные затраты возмещены. Налог не применяется при уровне добычи менее 20 тыс. барр. в сутки. С 1993 г. ставка данного налога снижена с 75% до 50%. На месторождениях, разрешение на разработку которых было получено после марта 1993 г., налог не применяется. Таким образом, на новых нефтяных месторождениях при налогообложении добычи нефти применяется только налог на прибыль.

В Норвегии роялти не применяются с 1986 г. (до 1986 г. ставка роялти составляла здесь 8–14%). Налог на прибыль корпораций в Норвегии составляет 28%. Кроме того, применяется налог на добычу углеводородов

(специальный налог), основанный на чистом доходе и взимаемый по ставке 30%.

Таким образом, как показывает мировая практика, существует большое разнообразие в том, как изымаются доходы от добычи нефти. Например, в США для этого применяются только два относительно простых налога: обычный роялти и стандартный налог на прибыль корпораций. В то же время США изымают значительную часть экономической ренты с разрабатываемых месторождений, когда эти два платежа сочетаются с конкурентными торгами за лицензии. Сам рынок, таким образом, определяет приемлемый для производителей размер совокупных выплат государству при освоении конкретного месторождения. Некоторые страны применяют специальные рентные налоги на природные ресурсы. К этой группе платежей могут быть отнесены налог на доход нефтяных компаний в Великобритании и специальный налог на добычу углеводородов в Норвегии. Налоговые системы Великобритании и Норвегии представляют собой пример систем, полностью основанных на налогообложении доходов (прибыли).

В направлении сближения с мировой практикой эволюционируют налоговые системы стран с переходной экономикой, в частности, Казахстана. Система налогообложения нефтегазового сектора в Казахстане включает бонусы, роялти, акцизы, корпоративный подоходный налог и налог на сверхприбыль. Стартовые размеры подписного бонуса определяются правительством с учетом объема полезных ископаемых и экономической оценки месторождения; окончательный размер подписного бонуса устанавливается в контракте. Ставки роялти при добыче углеводородов устанавливаются по скользящей шкале как процент, определяемый в зависимости от объемов добычи. При этом в качестве базового показателя используется либо накопленная добыча за весь период деятельности, либо уровень добычи за каждый отдельный год деятельности по контракту. Кроме того, добывающие компании уплачивают налог на сверхприбыль, начисляемый на сумму чистого дохода по каждому отдельному контракту за налоговый период, в котором получена внутренняя норма прибыли больше 20%. Ставки налога на сверхприбыль установлены в процентах к чистому доходу и изменяются по прогрессивной шкале в зависимости от величины внутренней нормы прибыли: при норме прибыли 20–22% ставка налога составляет 4%, 22–24% – 8%, 24–26% – 12%, 26–28% – 18%, 28–30% – 24%, более 30% – 30%.

В развивающихся странах широкое распространение получили контракты на добычу нефти с разделом произведенной продукции, позволяю-

щие обеспечить инвестору стабильность налоговых условий в течение всего периода действия контракта и учесть специфические характеристики конкретных месторождений. Произведенные затраты в таких контрактах компенсируются компании частью добытой на данном месторождении нефти, так называемой компенсационной нефтью. В большинстве стран, применяющих данный тип соглашений, доля компенсационной нефти в добыче обычно не превышает 40–50%, хотя в некоторых из них может выходить за эти пределы. Оставшаяся часть продукции, так называемая распределяемая (прибыльная) нефть, подлежит разделу между государством и компанией-подрядчиком. Раздел производится в сугубо индивидуальных пропорциях в каждой стране. При этом в большинстве нефтедобывающих стран, практикующих заключение таких контрактов, пропорции раздела с ростом добычи изменяются в пользу государства.

5.2. Основные элементы и характеристики действовавшей системы налогообложения минерально-сырьевого сектора

Система налогообложения минерально-сырьевого сектора, соответствующая условиям рыночной экономики, начала формироваться в России в 1992 г. Данная система включила в себя как налоги общего применения, так и специальные рентные налоги, ориентированные на изъятие ресурсной ренты: платежи за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акцизы и экспортные пошлины на минеральное сырье. Основные элементы российской системы платежей при использовании недрами (роялти, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акцизы) впервые были установлены Законом РФ от 21.02.92 № 2395–1 «О недрах».

Платежи за пользование недрами. В соответствии с Федеральным законом от 03.03.95 № 27-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О недрах», введенным в действие с 15 марта 1995 г. (ст. 41), с пользователей недр взимались платежи за поиски, разведку месторождений полезных ископаемых, их добычу (роялти) и пользование недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, в том числе для строительства и эксплуатации подземных сооружений. Порядок и условия взимания платежей за пользование недрами, критерии определения ставок были установлены постановлением Правительства РФ от 28.10.92 № 828 «Об утверждении Положения о порядке и условиях взимания

платежей за право на пользование недрами, акваторией и участками морского дна».

Платежи за пользование недрами производили субъекты предпринимательской деятельности независимо от форм собственности, в том числе юридические лица и граждане других государств, осуществляющие поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых и добычу полезных ископаемых, в том числе использование отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, а также строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых. Освобождались от уплаты платежей за пользование недрами собственники, владельцы земельных участков, осуществляющие добычу общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод на принадлежащем им или арендуемом ими земельном участке непосредственно для своих нужд. Перечень полезных ископаемых, относимых к общераспространенным, определялся Министерством природных ресурсов РФ совместно с субъектами Российской Федерации. Также освобождались от уплаты платежей за пользование недрами пользователи недр, ведущие региональные геолого-геофизические работы, геологическую съемку, геологические работы, направленные на общее геологическое изучение недр, и иные работы, проводимые без существенных нарушений целостности недр.

Органы, выдающие лицензию на пользование недрами, могли освобождать от платежей или принимать решение о предоставлении отсрочки при освоении месторождений полезных ископаемых, находящихся в сложных горно-геологических условиях или пониженного качества, в том числе содержащих трудноизвлекаемые, некондиционные, ранее списанные запасы полезных ископаемых, использовании вскрышных и вмещающих пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств. Органы представительной власти субъектов Российской Федерации могли устанавливать дополнительные основания для освобождения отдельных категорий пользователей недр от платежей, поступающих в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации.

Объектом налогообложения при пользовании недрами являлись: при проведении поисковых и разведочных работ – договорная (сметная) стоимость указанных работ. После окончания поисковых и разведочных работ размеры платежей корректировались с учетом их фактической стоимости; за добычу полезных ископаемых – стоимость добытых полезных ископаемых и сверхнормативных потерь при добыче, а также стоимость использованных отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих

производств; при пользовании недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, в том числе для строительства и эксплуатации подземных сооружений – договорная (сметная) стоимость строительства объекта и стоимость предоставленных услуг при его эксплуатации.

Объемы добытых полезных ископаемых определялись по данным геолого-маркшейдерского учета движения запасов полезных ископаемых. В случаях, когда маркшейдерский замер производился реже, чем раз в месяц, объемы добычи полезных ископаемых определялись по данным бухгалтерского учета. Сверхнормативные потери полезных ископаемых определялись по данным геолого-маркшейдерского учета движения запасов полезных ископаемых и потерь при добыче (маркшейдерского замера) как разность между фактическими и нормативными потерями, установленными ежегодными планами горных работ, согласованными с органами государственного горного надзора. Объем фактических потерь определялся не менее одного раза в год.

При эксплуатации нефтяных, газоконденсатных, нефтегазовых месторождений сверхнормативными потерями нефти, конденсата, природного и растворенного газа признавался их расход сверх расчетных технологических расходов на собственные нужды, а также потери, не предусмотренные в проектах разработки и обустройства месторождений (порывы трубопроводов, открытое фонтанирование, неисправность и негерметичность промыслового и резервуарного оборудования). Потери попутного (растворенного) газа сверх пределов, установленных Минтопэнерго России по согласованию с Госгортехнадзором России (процент утилизации), также относились к сверхнормативным потерям.

Извлекаемые из недр природный и попутный нефтяной газы, закачиваемые обратно в пласт для поддержания пластового давления и осуществления сайклинг-процесса для повышения конденсатоотдачи, а также газлифта, признавались рабочими технологическими агентами, и их соответствующие объемы к потерям не относились и в расчеты платежей не включались.

Стоимость добытого минерального сырья, за исключением природного газа, драгоценных металлов, драгоценных камней и природных алмазов, исчислялась исходя из отпускных цен на условиях франко-станция (порт, пристань) отправления, действовавших в отчетном периоде за вычетом налога на добавленную стоимость и акциза. При установлении цен на условиях франко-станция (порт, пристань) назначения стоимость добытого минерального сырья уменьшалась на величину транспортных расходов.

Стоимость добытого природного газа исчислялась исходя из оптовых цен предприятия, устанавливаемых РАО «Газпром». Стоимость попутного нефтяного газа определялась исходя из оптовых цен, устанавливавшихся в соответствии с постановлением Правительства РФ от 15.04.95 № 332 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен на газ и сырье для его производства». Стоимость добытых драгоценных металлов, драгоценных камней и природных алмазов исчислялась исходя из расчетных цен, определявшихся в соответствии с постановлением Правительства РФ от 30.04.92 № 279 «О расчетных и отпускных ценах на драгоценные металлы, алмазы и драгоценные камни».

При реализации товарной продукции более высокой степени технологического передела минерального сырья (концентраты, окатыши, металлы и т. д.) размер платежей корректировался понижающим коэффициентом, определяемым отношением себестоимости добытых полезных ископаемых к себестоимости реализованных продуктов их передела. К себестоимости добытых полезных ископаемых относились все затраты по их добыче, транспортировке и первичной переработке. Понижающий коэффициент применялся к перерабатывающим производствам, представляющим собой самостоятельные относительно основных технологических процессов по добыче полезных ископаемых комплексы (дробильно-сортировочные, обогащительные фабрики и установки, производства по выпуску окатышей и агломерата, металлургические производства, производства по выпуску бетона, асфальта и др.), находящиеся, как правило, за границами горного отвода.

По перерабатывающим технологиям, обеспечивающим достижение требуемого качества минерального сырья и применяемым, как правило, в пределах границ горного отвода, предусматриваемого проектами горнодобывающих предприятий для целей приведения добываемой горной массы в соответствие со стандартами, техническими условиями на продукцию (селективная выемка горных пород, их усреднение, дробление негабаритов и др.), понижающий коэффициент не применялся. Также действие понижающего коэффициента не распространялось на перерабатывающие технологии, которые при лицензировании были приняты в качестве основных способов добычи полезных ископаемых, т.е. отнесены к специальным видам добычных работ (например, добыча угля по самостоятельной лицензии из углесодержащих пород вскрыши при помощи гидрообогатительных установок), а также на случаи, когда применение перерабатывающих технологий было вызвано ухудшением качества добываемого минерального сырья

вследствие изменения технологии ведения горных работ, применения оборудования и механизмов, не предусмотренных проектом предприятия. Не корректировался понижающим коэффициентом также размер платежей за добычу полезных ископаемых, на которые были установлены государственные регулируемые цены, а именно природный газ, драгоценные металлы и природные алмазы.

При реализации пользователем недр части минерального сырья или продуктов его технологического передела по прямому обмену или для экспортных поставок в общую стоимость минерального сырья для определения размера платежей включались также стоимость экспортных поставок в иностранной валюте или рублях (для рублевой зоны) и стоимость сырья по прямому обмену, оцениваемого по рыночному курсу, на аналогичное сырье или продукты его передела на момент их реализации за вычетом экспортных пошлин и акцизов. Для предприятий, осуществлявших прямой обмен, передачу полезного ископаемого на промышленную переработку на давальческой основе, безвозмездно или его реализацию по ценам не выше себестоимости, стоимость добытых полезных ископаемых определялась исходя их отпускных цен, действовавших в отчетном периоде, а при отсутствии таковых – исходя из рыночных цен на аналогичную продукцию в данном регионе, сложившихся в отчетном периоде, но не ниже фактической себестоимости.

Предельные уровни регулярных платежей за пользование недрами были установлены постановлениями Правительства РФ от 28.10.92 № 828 «Об утверждении Положения о порядке и условиях взимания платежей за право на пользование недрами, акваторией и участками морского дна» и от 03.11.94 № 1212 «Об изменении предельного уровня регулярных платежей за право на добычу угля» (*табл. 5.1*).

Минимальная величина ставки платежа за право на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых составляла 1% договорной (сметной) стоимости указанных работ, максимальная – 2%. Конкретный размер платежей зависел от вида полезного ископаемого, экономико-географических условий района, размера участка недр, продолжительности работ, степени геологической изученности территории, степени риска и устанавливался органами, предоставляющими лицензию на право ведения указанных работ. При площадном характере работ по поискам и оценке месторождений полезных ископаемых размер платежей за право их проведения определялся в зависимости от удельных платежей за квадратный километр площади в год. Удельные платежи за 1 кв. км площади в год рассчитывались путем деления

платежа (1–2% общей стоимости работ) на площадь выделенной территории и срок работы в годах. При возврате пользователем недр части опоискованной площади он освобождался от дальнейшей платы за нее.

Таблица 5.1

**Предельные уровни регулярных платежей за право
на добычу полезных ископаемых**

| | Уровни платежей (%) от стоимости добытого минерального сырья |
|---|---|
| Нефть, конденсат и природный газ | 6 – 16 |
| Уголь, горючие сланцы и торф | 3 – 6 |
| Черные металлы (железо, марганец, хром, ванадий) | 1 – 5 |
| Цветные и редкие металлы (медь, свинец, цинк, олово, никель и др.) | 2 – 6 |
| Рассеянные элементы | 4 – 6 |
| Благородные металлы (золото, платиноиды, серебро) | 4 – 10 |
| Алмазы и драгоценные камни | 4 – 8 |
| Цветные камни (самоцветы) и пьезооптическое сырье | 4 – 6 |
| Радиоактивное сырье | 2 – 6 |
| Горно-химическое сырье (апатит, фосфорит, поваренная, калийные, магниевые, каменные и борные соли и др.), термальные воды | 1 – 5 |
| Горнорудное сырье и нерудное сырье для металлургии | 2 – 5 |
| Подземные пресные воды | 2 – 8 |
| Нерудные строительные материалы | 2 – 4 |

Источник: Постановление Правительства РФ от 28.10.92 № 828 (в ред. постановлений Правительства РФ от 03.11.94 № 1212, от 26.08.96 № 1007).

Минимальная величина ставки платежа за разведку месторождений полезных ископаемых составляла 3% договорной (сметной) стоимости разведочных работ, максимальная – 5%. Условия взимания платежей являлись такими же, как и за проведение поисковых работ. Конкретный размер платежа определялся при предоставлении лицензии на право пользования недрами или в ином установленном порядке предоставления недр в пользование.

При продлении срока пользования недрами для завершения поисковых и разведочных работ размер ранее установленных платежей увеличивался в

1,5 раза. Платежи за разведку полезного ископаемого в границах горного отвода, предоставленного пользователю недр для добычи этого полезного ископаемого, не взимались.

Платежи за добычу полезных ископаемых, осуществлялись в форме разового и последующих регулярных платежей с начала добычи в течение всего срока действия лицензии. Сумма разового платежа определялась при предоставлении лицензии на право пользования недрами или в ином установленном порядке предоставления недр в пользование. При этом его величина не должна была быть менее 10% величины регулярного платежа в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающего предприятия.

При предоставлении совмещенной лицензии на условиях предпринимательского риска, включающей поиски, разведку и добычу полезных ископаемых, платежи осуществлялись в форме разового платежа при выдаче лицензии, а также последующих регулярных платежей отдельно за право ведения каждого вида работ.

Конкретные размеры регулярных платежей определялись в установленном порядке при лицензировании пользования недрами. Положение о порядке лицензирования пользования недрами было утверждено постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 15.07.92 № 3314-1. За использование отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств платежи устанавливались при лицензировании в размере 25–50% платежей за добычу соответствующих полезных ископаемых. Платежи за добычу полезных ископаемых в объемах сверхнормативных потерь взимались в двойном размере.

Размеры платежей за пользование недрами при разработке месторождений общераспространенных полезных ископаемых и минеральной воды устанавливали субъекты Российской Федерации.

Скидка за истощение недр с платежей за пользование недрами могла предоставляться пользователю недр, осуществляющему добычу дефицитного полезного ископаемого при низкой экономической эффективности разработки месторождения, объективно обусловленной и не связанной с нарушениями условий рационального использования разведанных запасов, а также добычу полезного ископаемого из остаточных запасов пониженного качества, за исключением случаев ухудшения качества запасов полезного ископаемого в результате выборочной обработки месторождения.

Решение об установлении скидки за истощение недр принималось органами, выдающими лицензии на пользование недрами, с участием органов

Госгортехнадзора России после экспертизы представленных пользователями недр геолого-экономических и технико-экономических обоснований. Размер ставки с учетом скидки не должен был быть ниже минимального уровня размера платежей, установленного Правительством Российской Федерации.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Согласно ст. 44 Федерального закона от 03.03.95 № 27-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О недрах» пользователи недр, осуществляющие добычу всех видов полезных ископаемых, разведанных за счет государственных средств, производили отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Плательщиками указанных отчислений являлись пользователи недр – субъекты предпринимательской деятельности независимо от форм собственности, в том числе юридические лица и граждане других государств, если законодательством Российской Федерации и законодательством субъектов Российской Федерации они были наделены правом заниматься соответствующим видом деятельности при пользовании недрами.

Величина отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы определялась на основе стоимости первого товарного продукта, полученного и реализованного из фактически добытых полезных ископаемых, без акциза и налога на добавленную стоимость. К первому товарному продукту относились: собственно полезные ископаемые (нефть, природный газ и газовый конденсат, уголь и горючие сланцы, товарные руды, подземные воды, прошедшие первичную обработку, слюда, асбест, сырье для производства строительных материалов, нерудное сырье для металлургии); концентраты черных, цветных, редких и радиоактивных металлов, горно-химическое сырье; благородные металлы – химически чистый металл в песке, руде или концентрате; алмазы – необработанные отсортированные камни; камнесамоцветное и пьезооптическое сырье – по выходе кондиционного продукта; по другим полезным ископаемым – минеральное сырье, прошедшее первичную обработку.

Ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы были установлены Федеральным законом от 30.12.95 № 224-ФЗ (см. *табл. 5.2*).

Таблица 5.2

Ставки отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы

| | Ставка отчислений, % |
|--|-----------------------------|
| Нефть, газ и конденсат | 10,0 |
| Уголь | 5,0 |
| Торф | 3,0 |
| Радиоактивное сырье | 3,0 |
| Железные и хромовые руды | 3,7 |
| Цветные и редкие металлы | 8,2 |
| Благородные металлы | 7,8 |
| Алмазы, пьезооптическое, высокочистое кварцевое и камнесамоцветное сырье | 3,5 |
| Апатиты и фосфориты | 3,1 |
| Калийные соли | 1,7 |
| Другие полезные ископаемые, включая подземные воды | 5,0 |

Источник: Федеральный закон от 30.12.95 № 224-ФЗ.

При уплате отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы были предусмотрены определенные льготы. Так, не являлись плательщиками отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы пользователи недр, осуществившие за счет собственных средств поиски и разведку разрабатываемых ими месторождений или полностью возместившие все расходы государства на поиски и разведку соответствующего количества запасов полезных ископаемых (освобождение от отчислений производилось Министерством природных ресурсов РФ).

Сумма отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы определялась как произведение стоимости первого товарного продукта по ценам его реализации на условиях франко-вагон (судно) станция (порт, пристань) отправления и ставки указанных отчислений. По недропользователям, реализующим первый товарный продукт на экспорт, размер отчислений определялся исходя из стоимости экспортных поставок в иностранной валюте за вычетом акцизов, таможенных сборов, расходов за транспортировку, включая тарифы на перекачку и перевалку, слив и налив нефти, расходов на оплату услуг порта, транспортно-экспедиционных услуг. Выручка в иностранной валюте пересчитывалась в рубли по курсу Банка России, действовавшему на дату совершения операции.

Часть отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы оставалась в распоряжении добывающих предприятий для целевого исполь-

зования на выполнение согласованных с государственными органами (Министерством природных ресурсов РФ и его территориальными подразделениями) программ геологоразведочных работ.

Пользователи недр, осуществляющие свою деятельность на условиях соглашений о разделе продукции в соответствии с Федеральным законом от 30.12.95 № 225 «О соглашениях о разделе продукции», не являлись плательщиками отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Акцизы на отдельные виды минерального сырья. Согласно ст. 46 Закона РФ от 21.02.92 № 2395-1 «О недрах» акцизы на отдельные виды минерального сырья, добываемого из месторождений с относительно лучшими горно-геологическими и экономико-географическими характеристиками, могли вводиться Правительством РФ в соответствии с Законом Российской Федерации «Об акцизах». Акцизы на минеральное сырье были установлены для нефти и природного газа.

Акциз на нефть был введен в сентябре 1992 г. Первоначально его средняя ставка составляла 18% стоимости нефти (без НДС) при колебаниях по отдельным производителям от 0 до 30%. В июле 1993 г. средняя ставка акциза была увеличена до 24%. Затем, в мае 1994 г. акциз на нефть был установлен в абсолютных показателях. Его средняя ставка составила 14 750 руб./т, по отдельным производителям она колебалась от 0 до 36 000 руб./т. При этом ставка акциза подлежала ежемесячной индексации в соответствии с изменением обменного курса руб. по отношению к доллару. С 1 апреля 1995 г. для нефтегазодобывающих предприятий постановлением Правительства Российской Федерации от 29.03.95 № 304 «О вывозной таможенной пошлине и акцизе на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» была установлена средневзвешенная ставка акциза на реализуемую нефть, включая газовый конденсат, в размере 39 200 руб. за 1 тонну с последующей ежемесячной индексацией этой ставки. С 1 июня 1995 г. акциз на нефть по конкретным предприятиям взимался по ставкам, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 06.06.95 № 59 «Об установлении дифференцированных ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации».

Постановлением Правительства РФ от 01.04.96 № 479 «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» с 1 апреля 1996 г. была установлена средневзвешенная ставка акциза на реализуемую нефть, включая газовый конденсат, в размере 55 000 руб. за 1 тонну, а с 1 июля 1996 г. – в размере 70 000 руб. за 1 тонну с последую-

щей ежемесячной индексацией этой ставки в соответствии с изменением курса руб. по отношению к доллару США за предыдущий месяц.

При исчислении акциза по нефти, отгруженной с 1 ноября 1996 г., применялись ставки, установленные постановлением Правительства РФ от 15.01.97 № 30 «Об установлении дифференцированных ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации». При расчетах за нефть и газовый конденсат, отгруженные с 21 января 1997 г., применялись ставки, установленные постановлением Правительства РФ от 08.04.97 № 408 «О дифференцированных ставках акциза на нефть, включая газовый конденсат, добываемую на территории Российской Федерации». Указанным постановлением средняя ставка акциза была установлена на уровне 55 000 руб./т, а ежемесячная индексация ставок акциза была отменена.

С начала 2000 г. был осуществлен переход к единой (недифференцированной) ставке акциза на нефть в размере 55 руб./т. С начала 2001 г. ставка акциза на нефть была повышена до 66 руб./т.

Плательщиками акциза являлись организации и предприятия, независимо от ведомственной принадлежности и форм собственности, осуществляющие добычу нефти и газового конденсата на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе, в морской исключительной экономической зоне. Пользователи недр, осуществляющие свою деятельность на условиях соглашений о разделе продукции в соответствии с Федеральным законом от 30.12.95 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», не являлись плательщиками акциза.

Ставка акциза на природный газ впервые была установлена постановлением Правительства РФ от 13.07.93 № 678 «О государственном регулировании цен на природный газ и другие виды энергоресурсов» в размере 15% стоимости реализованного газа газосбытовым предприятием и непосредственно потребителям исходя из государственной регулируемой цены промышленности с учетом перерасчета на фактическую теплоту сгорания и индексации, осуществляемой ежемесячной РАО «Газпром» с учетом индекса цен на промышленную продукцию по данным Госкомстата России за предыдущий месяц. Указанная ставка была введена в действие с 20 июля 1993 г. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 29.06.95 № 646 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 28.02.95 № 208» с 27 марта 1995 г. ставка акциза была установлена в размере 25%, а согласно Постановлению Правительства РФ от 01.09.95 № 859 «О ставке акциза на природный газ» с 1 сентября 1995 г. – в размере 30%.

При исчислении акциза объектом налогообложения являлась стоимость реализованного природного газа организациям и непосредственно потребителям исходя из государственной регулируемой оптовой цены промышленности (с учетом осуществляемой в установленном порядке ее индексации и перерасчета на фактическую теплоту сгорания). При реализации природного газа непосредственно потребителям в объект налогообложения не включались суммы надбавки, установленные для газосбытовых организаций. В объект налогообложения не включалась также стоимость реализованного природного газа населению и жилищно-строительным кооперативам. С 1 января 1997 г. объектом налогообложения стала стоимость реализованного природного газа исходя их оптовых цен, дифференцированных в зависимости от стоимости его транспортировки от мест добычи до потребителей.

При реализации природного газа на экспорт стоимость природного газа для целей налогообложения определялась до 1 марта 1996 г. исходя из государственных регулируемых цен промышленности. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.04.96 № 359 «О внесении изменений в постановление Совета Министров – Правительства Российской Федерации от 13.07.93 № 678» с 1 марта 1996 г. акциз при экспорте природного газа уплачивался исходя из стоимости реализованного газа в иностранной валюте за вычетом экспортной таможенной пошлины, таможенных сборов за таможенное оформление и расходов в иностранной валюте на оплату услуг за транспортировку газа.

С 1 января 2001 г. ставка акциза на природный газ установлена в размере 15% стоимости реализованного природного газа (без НДС) при его реализации на территории Российской Федерации и в страны СНГ и 30% стоимости реализованного газа (без НДС) при его поставках за пределы СНГ (*табл. 5.3*).

С 1 января 2001 г. со вступлением в силу главы 22 «Акцизы» части второй Налогового кодекса Российской Федерации ставки, порядок исчисления и уплаты акцизов на минеральное сырье регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации.

Таблица 5.3

Ставки акцизов на отдельные виды минерального сырья

| | Ставка акциза |
|--|----------------------|
| Нефть и стабильный газовый конденсат | 66 руб. за 1 тонну |
| Природный газ, реализуемый (переданный) на территории Российской Федерации | 15% |
| Природный газ, реализуемый в государства – участники Содружества Независимых Государств | 15% |
| Природный газ, реализуемый (переданный) за пределы территории Российской Федерации (за исключением государств – участников Содружества Независимых Государств) | 30% |

Источник: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

Экспортные пошлины на минеральное сырье. Экспортная пошлина на нефть была введена в начале 1992 г. Первоначально ее ставка составляла 26 эку за 1 тонну экспортируемой нефти, однако уже в июне 1992 г. ставка была повышена до 38 эку за тонну. В ноябре 1993 г. ставка пошлины была установлена на уровне 30 эку/т. С либерализацией цен на нефть в начале 1995 г. экспортная пошлина была снижена до 23 эку/т, а затем, с апреля 1995 г., до 20 эку/т. В апреле 1996 г. экспортная пошлина была уменьшена до 10 эку/т, а с 1 июля 1996 г. – отменена. Одновременно для компенсации выпадающих налоговых поступлений были повышены ставки акциза. В начале 1999 г. экспортные пошлины, однако, были восстановлены. При этом ставка пошлины была привязана к мировой цене на нефть: при мировой цене российской нефти от 9,8 до 12,3 долл./барр. ставка пошлины составляла 2,5 евро за тонну, при цене свыше 12,3 долл./барр. – 5 евро за тонну. В условиях роста мировых цен на нефть ставка экспортной пошлины неоднократно повышалась и в отдельные периоды достигала 48 евро за тонну (табл. 5.4). Экспортная пошлина на газ в 1999 г. была установлена в размере 5% таможенной стоимости.

Таблица 5.4

Экспортные пошлины на нефть в 1999–2001 гг.

| Период | Ставка пошлины за 1 тонну |
|--|----------------------------------|
| 04 февраля 1999 г. – 23 марта 1999 г. | 2,5 евро |
| 24 марта 1999 г. – 22 апреля 1999 г. | 0 |
| 23 апреля 1999 г. – 22 сентября 1999 г. | 5 евро |
| 23 сентября 1999 г. – 07 декабря 1999 г. | 7,5 евро |
| 08 декабря 1999 г. – 06 апреля 2000 г. | 15 евро |
| 07 апреля 2000 г. – 01 августа 2000 г. | 20 евро |
| 02 августа 2000 г. – 04 ноября 2000 г. | 27 евро |
| 05 ноября 2000 г. – 15 января 2001 г. | 34 евро |
| 16 января 2001 г. – 17 марта 2001 г. | 48 евро |
| 18 марта 2001 г. – 5 июня 2001 г. | 22 евро |
| 06 июня 2001 г. – 22 сентября 2001 г. | 30,5 евро |
| 23 сентября 2001 г. – 31 декабря 2001 г. | 23,4 евро |

Источник: Постановления Правительства РФ.

Таким образом, за годы реформ в России сложилась относительно устойчивая система налогообложения минерально-сырьевого сектора, включающая в себя платежи за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акцизы и экспортные пошлины. Важную роль в налогообложении минерально-сырьевого сектора играл также налог на прибыль, ставка которого на начало 2001 г. составляла 35%. Кроме того, с добывающих предприятий взимались другие налоги и платежи (налог на имущество предприятий, налог на пользователей автодорог, налог на содержание жилищно-коммунального хозяйства, отчисления в социальные внебюджетные фонды, платежи за пользование природными ресурсами и др.), менее значительные по размеру, но в своей совокупности, однако, оказывающие существенное влияние. Наиболее негативное влияние оказывали дополнительные налоги на валовую выручку предприятий, такие как налог на пользователей автодорог (взимаемый по ставке 2,5%) и налог на содержание жилищно-коммунального хозяйства (1,5%).

Налоги на объемы добычи и валовой доход, которым в действовавшей системе налогообложения фактически принадлежала основная роль, оказывали сильное регрессивное воздействие. Основная часть налоговых платежей в этих условиях фактически не зависела от финансовых результатов деятельности компаний. Негативные последствия регрессивной налоговой структуры становились особенно очевидными при падении мировых цен на минеральное сырье. Именно такая ситуация наблюдалась в 1998 г., харак-

теризовавшемся резким падением мировых цен на нефть. Снижение цен на нефть привело к резкому падению рентабельности производства, в то же время уровень налоговых изъятий в нефтяном секторе, по расчетам Всемирного банка, увеличился с 81% чистого дохода в 1997 г. до 99% чистого дохода в 1998 г. (в период до девальвации руб.). По нашим оценкам, при падении доли прибыли в цене экспортируемой нефти с 23,2% в декабре 1997 г. до 3,6% в июле 1998 г. удельный вес акциза в цене повысился с 8,5 до 13,2%. Вследствие девальвации руб. реальная величина акциза, однако, резко сократилась. Если в июле 1998 г. акциз составлял 8,8 долл./т, то в декабре 1998 г. – лишь 2,8 долл./т, а в 2000 г. – 2,0 долл./т.

Девальвация рубля актуализировала вопрос об изъятии сверхприбыли в нефтяном секторе, получаемой в результате значительного увеличения разрыва между ценами реализации нефти на внешнем рынке и реальными затратами на производство. Одним из возможных решений проблемы в этих условиях могло стать существенное повышение (индексация) акциза на нефть. Однако, стремясь избежать негативного эффекта повышения акциза, правительством было принято решение восстановить раздельный режим налогообложения для продаж нефти на внутреннем и внешнем рынках. В начале 1999 г. на экспортируемую нефть была введена вывозная таможенная пошлина, ставка которой на протяжении 1999–2001 гг. неоднократно изменялась в зависимости от уровня мировых цен на нефть.

Серьезную проблему в условиях действовавшей налоговой системы представляло широкое использование трансфертного ценообразования, в результате которого цена нефти, которая использовалась для исчисления налогов, существенно отличалась от ее реальной рыночной цены. В ходе рыночных преобразований в России были сформированы 13 вертикально-интегрированных нефтяных компаний (ВИНК), объединяющих предприятия по добыче и переработке нефти и реализации нефти и нефтепродуктов. К концу 90-х гг. на долю ВИНК приходилось 86,6% всей добычи нефти в стране и 87,7% ее переработки. В результате почти 90% добываемой нефти реализовывалось по трансфертным (внутрикорпоративным) ценам, устанавливавшимся, как правило, исходя из целей минимизации налогообложения на уровне, близком к уровню текущих затрат предприятия. Средняя трансфертная цена нефти, по которой осуществлялась реализация нефти внутри ВИНК и которая являлась базой налогообложения, в 1999 г. составляла 24,9 долл./т. При этом средняя экспортная цена нефти (ФОБ) составляла 110,5 долл./т, а средняя цена независимых продаж – около 85 долл./т.

По расчетам Топливо-энергетического независимого института, средняя рыночная цена нефти на внутреннем рынке, определенная на основе отпускных цен нефтепродуктов (на которые, в отличие от нефти, возможно с некоторой степенью приближения определить рыночные цены) за вычетом стоимости переработки и транспорта нефти и без НДС, в 1999 г. составила 44,5 долл./т, а с учетом реализации нефти на экспорт средняя рыночная цена нефти составила 60,0 долл./т. В результате в условиях 1999 г. величина налогов при использовании трансфертных цен составляла 16,6 долл./т, в случае же применения рыночных цен эта величина должна была бы составить 27,9 долл./т. В 2000 г. данные показатели составили соответственно 32,6 долл./т и 47,2 долл./т. Вследствие применения трансфертных цен нефтяные компании в 1999 г. в качестве налогов выплатили лишь 46% от общей величины рентного дохода. В то же время при использовании расчетных рыночных цен налоги составили бы 77% рентного дохода. В 2000 г. нефтяные компании выплатили в виде налогов 56,4% рентного дохода (в значительной степени увеличение налоговых выплат по сравнению с предыдущим годом было достигнуто за счет существенного повышения экспортных пошлин), в то время как при применении рыночных цен уровень налоговых изъятий должен был бы составить 81,6%.

По нашим расчетам, проведенным по прогнозным условиям 2001 г., применение рыночных цен на нефть (определяемых на основе расчетных рыночных цен реализации нефти на внутреннем и внешнем рынке) в условиях действовавшей налоговой системы позволяло увеличить поступления в консолидированный бюджет от роялти и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при мировой цене на нефть 18 долл./барр. на 38,9 млрд руб., или 1,3 млрд долл., при мировой цене 21 долл./барр. – на 49,6 млрд руб., или 1,7 млрд долл. (данные цифры могут служить оценкой потерь государственного бюджета от применения трансфертных цен).

Серьезным недостатком действовавшей налоговой системы являлась низкая доля федерального бюджета в уплачиваемых платежах за пользование недрами (роялти). Так, согласно Закону РФ «О недрах» при добыче углеводородного сырья 40% данных платежей направлялось в федеральный бюджет и 60% – в территориальные бюджеты. В то же время при добыче углеводородов на территории автономного округа, входящего в состав области или края, роялти поступали в бюджет данной области или края за счет половины суммы платежей, поступавших в федеральный бюджет, т.е. федеральная доля в этом случае составляла лишь 20%. Поскольку большая часть нефти (66,6% в 2000 г.) добывается именно в таких автоном-

ных округах, прежде всего в Ханты-Мансийском, средневзвешенная федеральная доля роялти, как показывают расчеты, составляла немногим более четверти (табл. 5.5).

Таблица 5.5

Структура добычи нефти и распределение роялти в 2000 г.

| | Добыча нефти, млн т | Добыча нефти, % | Федеральная доля роялти, % |
|--|------------------------|--------------------|-------------------------------|
| Россия, всего | 323,2 | 100,0 | 26,7 |
| 1. Автономные округа в составе области, края | 215,2 | 66,6 | 20,0 |
| Ханты-Мансийский АО (Тюменская область) | 181,0 | 56,0 | 20,0 |
| Ямало-Ненецкий АО (Тюменская область) | 31,9 | 9,9 | 20,0 |
| Ненецкий АО (Архангельская область) | 2,3 | 0,7 | 20,0 |
| 2. Остальные регионы | 108,0 | 33,4 | 40,0 |

В середине 1990-х гг. российская система налогообложения минерально-сырьевого сектора была дополнена принципиально новым элементом – соглашениями о разделе продукции. Соглашение о разделе продукции (СРП) является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет инвестору на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку и добычу минерального сырья на определенном участке недр и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ. Система налогообложения при выполнении СРП может быть определена как специальный налоговый режим, при котором устанавливается особый порядок уплаты налогов и платежей, а взимание ряда налогов и платежей заменяется разделом произведенной продукции между государством и инвестором. За исключением платежей за пользование недрами, налога на прибыль, НДС и социальных платежей, инвестор в течение срока действия соглашения освобождается от взимания налогов и других обязательных платежей, предусмотренных законодательством. Взимание указанных налогов и платежей заменяется разделом продукции на условиях соглашения.

Система СРП, однако, не получила до сих пор сколько-нибудь существенного развития. Фактически действует лишь три СРП («Сахалин-1», «Сахалин-2» и Харьгинское), заключенных еще в середине 1990-х гг. до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

Привлечение инвестиций по заключенным СРП идет медленно, доходы федерального бюджета от действующих СРП крайне низки. Добыча нефти по проектам, реализуемым на условиях СРП, составляет лишь 0,7% общероссийской добычи (табл. 5.6). Переговоры по заключению новых соглашений идут крайне медленно. За последние пять лет заключено лишь одно соглашение о разделе продукции (Самотлорское), которое, однако, до сих пор не реализуется. Все это, по существу, свидетельствовало о ситуации кризиса, сложившейся с реализацией СРП в России.

Таблица 5.6

Добыча нефти по соглашениям о разделе продукции, млн т

| | | | |
|--|-------|-------|-------|
| Россия, всего | 305,0 | 323,2 | 348,1 |
| СРП, всего | 0,2 | 2,2 | 2,6 |
| «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани» («Сахалин-2») | 0,1 | 1,7 | 2,0 |
| «Тоталь Разведка Разработка Россия» (Харьяга) | 0,1 | 0,5 | 0,6 |
| Удельный вес СРП в общей добыче, % | 0,1 | 0,7 | 0,7 |

Источник: Министерство энергетики РФ.

Становящиеся все более очевидными недостатки действовавшей налоговой системы побудили правительство к разработке и принятию ряда решений, направленных на радикальное реформирование системы налогообложения минерально-сырьевого сектора.

5.3. Первый этап реформы налогообложения минерально-сырьевого сектора

Повышение эффективности системы налогообложения минерально-сырьевого сектора российской экономики и ее приведение в соответствие с мировой практикой требовали достаточно кардинального реформирования данной системы. Одним из наиболее важных вопросов такого реформирования являлся механизм установления ставок роялти. Первоначальный правительственный проект главы Налогового кодекса по налогу на добычу полезных ископаемых, изложенный в проекте Федерального закона «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отмене или внесении изменений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» от 4 апреля 2001 г., предполагал дос-

таточно сложную схему определения налоговых ставок, заслуживающую специального рассмотрения. Согласно данному законопроекту налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых с учетом поправочных коэффициентов. При добыче нефти и газового конденсата налоговая база в период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г. определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении с учетом поправочных коэффициентов.

Налоговая база (V_n) рассчитывается по следующим формулам:

- для начисления налога по углеводородному сырью (нефти)
- $V_n = V_b * K_1 * K_6 * (K_2 + K_3 + K_4 + K_5) / 4$,
- для начисления налога по другим полезным ископаемым
- $V_n = V_b * K_1 * (K_2 + K_3) / 2$,
- где V_b – базовая величина налоговой базы;
- K_1 – коэффициент выработанности запасов;
- K_2 – коэффициент сложности геологического строения;
- K_3 – коэффициент районирования;
- K_4 – коэффициент дебитности участка;
- K_5 – коэффициент качества сырья;
- K_6 – коэффициент экономических условий (применяется при определении налоговой базы до 1 января 2005 г.).

Коэффициент выработанности запасов (K_1) характеризует стадию промышленной разработки месторождения полезных ископаемых и определяется как разница общего количества запасов и общего количества добытого полезного ископаемого (включая фактические потери), деленная на общее количество запасов. Общим количеством запасов признается общее количество балансовых запасов полезных ископаемых (балансовых извлекаемых запасов – для нефти, газового конденсата и природного газа) на начало промышленной разработки лицензионного участка. Общим количеством добытого полезного ископаемого (включая фактические потери) признается общее количество погашенных за период промышленной разработки лицензионного участка в недрах запасов полезных ископаемых.

Коэффициент сложности геологического строения (K_2) характеризует горно-геологические условия разработки месторождения полезных ископаемых по сложности геологического строения месторождения и устанавливается в размере: 1,0 – для месторождений (лицензионных участков) 1 группы; 0,8 – для месторождений (лицензионных участков) 2 группы; 0,7 – для месторождений (лицензионных участков) 3 группы; 0,5 – для месторо-

ждений (лицензионных участков) 4 группы. Отнесение месторождения (лицензионного участка) к той или иной группе определяется геологическими характеристиками данного месторождения.

Например, нефтяные и газовые месторождения (участки) 1 группы характеризуются преимущественно однофазными залежами, связанными с ненарушенными или слабо нарушенными структурами, продуктивные пласты которых характеризуются выдержанностью толщ и коллекторских свойств по площади и разрезу; 2 группы – преимущественно одно- и двухфазными залежами, характеризующимися невыдержанностью толщ и коллекторских свойств продуктивных пластов по площади и разрезу или наличием литологических замещений коллекторов непроницаемыми породами либо тектонических нарушений; 3 группы – преимущественно одно- и двухфазными залежами, характеризующимися как наличием литологических замещений или тектонических нарушений, так и невыдержанностью толщ и коллекторских свойств продуктивных пластов по площади и разрезу.

Коэффициент районирования (К3) характеризует природно-географические условия освоения и разработки месторождения полезных ископаемых и устанавливается в размере: 1,0 – для всех месторождений (лицензионных участков), за исключением расположенных на континентальном шельфе РФ, в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; 0,9 – для месторождений (лицензионных участков), расположенных на континентальном шельфе Российской Федерации; 0,8 – для месторождений (лицензионных участков), расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Коэффициент дебитности (К4) характеризует продуктивность месторождений (лицензионных участков) и устанавливается в размере: 1,0 – для месторождений (лицензионных участков), дебитность которых составляет более 15 тонн нефти в сутки; 0,9 – для месторождений (лицензионных участков), дебитность которых составляет от 8 до 15 тонн нефти в сутки; 0,8 – для месторождений (лицензионных участков), дебитность которых составляет от 2 до 8 тонн нефти в сутки; 0,5 – для месторождений (лицензионных участков), дебитность которых составляет менее 2 тонн нефти в сутки. Дебитностью признается отношение количества добытой за предыдущий налоговый период нефти к эксплуатационному фонду скважин.

Коэффициент качества сырья (К5) характеризует качество нефти, добываемой из конкретного месторождения (лицензионного участка) и устанавливается в размере: 1,0 – для легкой нефти; 0,9 – для средней нефти; 0,8 –

для тяжелой нефти. Легкой нефтью признается нефть с вязкостью в пластовых условиях до 5 мПа.сек, средней нефтью – с вязкостью от 5 до 15 мПа.сек, тяжелой нефтью – с вязкостью более 15 мПа.сек.

Коэффициент экономических условий (К6) характеризует экономические условия разработки месторождений (лицензионных участков) нефти в зависимости от цен на нефть. Данный коэффициент определяется налогоплательщиком ежеквартально как отношение среднего за предыдущий налоговый период уровня цен маркерного сорта нефти Дейтид Brent (пересчитанного в рубли за 1 тонну нефти) к сумме в размере 4835 руб.

Налоговые ставки при добыче полезных ископаемых на введенных в промышленную разработку месторождениях установлены дифференцированно по основным видам полезных ископаемых в процентах от стоимости первого товарного продукта добытого полезного ископаемого. Так, по черным металлам ставка налога установлена в размере 6,8%, углю – 9,0%, редким металлам и драгоценным камням – 10,0%, цветным металлам – 11,0%, драгоценным металлам – 14,5%, углеводородному сырью – 21,0%. При добыче нефти и газового конденсата до 1 января 2005 г. установлена специфическая ставка налога в размере 600 руб. за 1 тонну; с 1 января 2005 г. – адвалорная ставка в размере 21%. В ряде случаев налоговая ставка устанавливается в размере 0%, в частности, при добыче полезных ископаемых на участках недр, находящихся в завершающей стадии промышленной разработки, и при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых.

Поскольку размер налога на добычу полезных ископаемых равен произведению налоговой базы и соответствующей налоговой ставки, предложенные поправочные коэффициенты фактически могут рассматриваться как коэффициенты, корректирующие базовую величину налоговой ставки (именно такой подход, кстати, и имел место в первоначальном варианте рассматриваемого законопроекта). Реальная ставка налога по нефти, таким образом, зависит от значений шести поправочных коэффициентов, пять из которых характеризуют геолого-экономические условия разработки месторождения, а один – внешние экономические условия производства (уровень мировых цен на нефть).

Данный подход, однако, имеет ряд серьезных недостатков. Налог на добычу полезных ископаемых фактически выполняет функцию роялти – платежа собственнику ресурсов (государству) за право пользования недрами и, вообще говоря, не должен учитывать все условия добычи полезного ископаемого. В конечном счете, все основные условия добычи отражаются

в получаемом доходе и, таким образом, учитываются в налоге на доход (налоге на прибыль, налоге на сверхприбыль). В мировой практике ставка роялти обычно является либо единой, либо дифференцируется в зависимости от крайне ограниченного числа факторов, как правило, какого-либо одного фактора (например, уровня добычи или цены на нефть). Рассматриваемый подход предполагает неоправданное расширение диапазона изменения ставки роялти и применение при ее расчете большого количества экспертно установленных коэффициентов.

Дифференциация значений поправочных коэффициентов не всегда соответствует степени влияния соответствующих геолого-экономических параметров на доходы от добычи полезного ископаемого. Поскольку большинство поправочных коэффициентов изменяется скачкообразно, даже небольшое различие в характеристиках месторождений при применении рассматриваемой схемы расчета может приводить к существенным различиям в ставках налога. Положение усугубляется нечеткостью критериев дифференциации некоторых коэффициентов (например, коэффициента сложности геологического строения). Наконец, нельзя не отметить, что рассматриваемый подход создает сильные стимулы для недропользователей к минимизации значений применяемых поправочных коэффициентов (например, путем манипулирования данными, определяющими значения тех или иных коэффициентов, либо путем коррупции).

Недостатки первоначально предложенного подхода определили принятие Правительством РФ другой концепции определения ставок налога на добычу полезных ископаемых, а именно введение единой (не дифференцированной) повышенной ставки роялти, обеспечивающей налоговые поступления государству на уровне, соответствующем суммарной величине уплачиваемых ресурсных платежей (платы за пользование недрами, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза на нефть). Данная концепция нашла выражение в проекте Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отмене или внесении изменений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации», внесенном Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 28 апреля 2001 г. В мае-июле законопроект был рассмотрен и принят Государственной Думой, одобрен Советом Федерации, а 8 августа подписан Президентом РФ. Федеральный закон № 126-ФЗ от 8 августа 2001 г. «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о

признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» содержал комплекс мер по весьма радикальному реформированию системы налогообложения минерально-сырьевого сектора.

Федеральным законом № 126-ФЗ вторая часть Налогового кодекса РФ была дополнена главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», а также внесены соответствующие поправки, связанные с введением этого налога, в другие законодательные акты Российской Федерации, в частности, в Закон РФ «О недрах». Рассматриваемым законом в налоговую систему Российской Федерации с 1 января 2002 г. введен новый налог – на добычу полезных ископаемых, который заменяет три действовавших в 1992–2001 гг. платежа: плату за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство 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 (табл. 5.7). 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.

Таблица 5.7

**Ставки налога на добычу полезных ископаемых
по видам полезных ископаемых**

| Виды добытых полезных ископаемых | Ставка (в %) |
|---|---------------------|
| Калийные соли | 3,8 |
| Торф | 4,0 |
| Руды черных металлов | 4,8 |
| Апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды | 4,0 |
| Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых и фосфоритовых руд) | 5,5 |
| Соль природная и чистый хлористый натрий | 5,5 |

| | |
|-----------------------|-----|
| Радиоактивные металлы | 5,5 |
|-----------------------|-----|

Таблица 5.7 продолжение

| Виды добытых полезных ископаемых | Ставка (в %) |
|--|---------------------|
| Уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы | 4,0 |
| Теплоэнергетические и промышленные воды | 5,5 |
| Неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии | 5,5 |
| Горнорудное неметаллическое сырье | 6,0 |
| Битуминовые породы | 6,0 |
| Подземные минеральные воды | 7,5 |
| Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки | 6,0 |
| Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья | 6,5 |
| Редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых | 8,0 |
| Драгоценные металлы (извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы), а также драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды, за исключением золота | 6,5 |
| Золото | 6,0 |
| Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни | 8,0 |
| Цветные металлы | 8,0 |
| Газ горючий природный из газовых месторождений и газовый конденсат из газоконденсатных месторождений | 16,5 |
| Нефть, газовый конденсат из нефтегазоконденсатных месторождений | 16,5 |
| Многокомпонентная комплексная товарная руда, а также полезные компоненты комплексной руды, за исключением драгоценных металлов | 8,0 |

Источник: Федеральный закон от 08.08.01 № 126-ФЗ.

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 выпол-

нении 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 добыче полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых, а также в некоторых других случаях.

Для добычи нефти в период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г. налоговой базой является объем продукции в натуральном выражении, а налоговая ставка установлена в размере 340 руб. за 1 тонну. Специфическая ставка налога по нефти корректируется с учетом уровня мировых цен на нефть и изменения валютного курса рубля. Для этого применяется специальный коэффициент, рассчитываемый по следующей формуле:

$$Кц = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где Кц – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть;

Ц – средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» в долларах США за баррель;

Р – среднее за налоговый период значение курса доллара США к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Поправочный коэффициент Кц фактически отражает не только динамику (а точнее – уровень) мировых цен на нефть, как это определено в тексте закона, но и изменение курса доллара. С ростом курса доллара налоговая ставка в долларовом выражении снижается, но одновременно увеличивается поправочный коэффициент. Применение поправочного коэффициента позволяет существенно снизить регрессивность налога на добычу нефти, ставка которого установлена в абсолютном выражении (в рублях за тонну).

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 теоретически и практически представляется вполне оправданной. С точки зрения мировой практики вводимый налог фактически будет выполнять функции роялти (платежа собственнику ресурсов за право разработки запасов). Применительно к нефти речь фактически идет о повышении пла-

ты за пользование недрами со среднего фактического значения 8,2% до 16,5%, взимаемых по единой ставке, при одновременной отмене отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза. Применение единой ставки налога в размере 16,5% соответствует мировой практике (например, в США на находящихся в федеральной собственности оффшорных месторождениях применяется единая ставка роялти в размере 16,67%), в отличие от применения таких налогов, как отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз. Основная часть отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы направлялась на финансирование геологоразведочных работ в регионах функционирования добывающих предприятий, уплачивающих и использующих данные отчисления, т.е. в хорошо разведанных регионах добычи, что обуславливало крайне низкую эффективность таких работ. Значительная часть отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, централизовавшихся в бюджетах разного уровня, использовалась не по целевому назначению. Основная часть работ по воспроизводству минерально-сырьевой базы должна осуществляться за счет средств самих предприятий, затраты же предприятий на проведение геологоразведочных работ должны компенсироваться на основе общепринятых в мировой практике механизмов.

Введение налога на добычу полезных ископаемых позволило упростить налоговую систему и привести ее в соответствие с мировой практикой. Установление же специфической ставки налога на добычу по нефти на период отладки механизма применения рыночных цен для целей исчисления налогов позволит преодолеть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования.

Федеральным законом № 126-ФЗ предусмотрено радикальное перераспределение налоговых платежей, взимаемых при добыче полезных ископаемых, между бюджетами разного уровня. Так, при добыче углеводородного сырья 40% платежей за пользование недрами (роялти) в соответствии с действовавшим законодательством направлялось в федеральный бюджет и 60% – в территориальные бюджеты. В то же время при добыче углеводородов на территории автономного округа, входящего в состав области или края, роялти поступали в бюджет данной области или края за счет половины суммы платежей, поступавших в федеральный бюджет, т.е. федеральная доля в этом случае составляла лишь 20%. Поскольку большая часть нефти добывается именно в таких автономных округах, прежде всего в Ханты-Мансийском, средневзвешенная федеральная доля роялти составляла лишь около четверти. Принятым в составе рассматриваемого закона дополнением

к ст. 48 Бюджетного кодекса Российской Федерации предусмотрено, что 80% от суммы налога на добычу полезных ископаемых направляется в федеральный бюджет, а 20% – в бюджет субъекта Российской Федерации. При добыче углеводородов на территории автономного округа, входящего в состав области или края, в федеральный бюджет направляется 74,5% суммы налога, в бюджет автономного округа – 20%, в бюджет области или края – 5,5%.

Наряду с дополнениями, внесенными в Налоговый и Бюджетный кодексы, Федеральным законом № 126-ФЗ 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. Так, по нефти экспортная пошлина установлена в размере 0% при сложившейся за два предшествующих месяца средней цене нефти «Юралс» на мировых рынках до 109,5 долл./т; при мировой цене нефти от 109,5 до 182,5 долл./т ставка экспортной пошлины должна устанавливаться в размере, не превышающем 35% от разницы между фактической средней ценой нефти за два предшествующих месяца и 109,5 долл.; при мировой цене нефти более 182,5 долл./т ставка экспортной пошлины устанавливается в размере, не превышающем 25,53 долл. и 40% от разницы между фактической средней ценой нефти за два предшествующих месяца и 182,5 долл.

Поправками к закону «О недрах», принятыми Федеральным законом № 126-ФЗ, установлена система специальных неналоговых платежей при пользовании 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.

5.4. Перспективные направления реформы налогообложения минерально-сырьевого сектора

Дальнейшее совершенствование налогообложения минерально-сырьевого сектора, на наш взгляд, должно предполагать повышение гибко-

сти механизма взимания налога на добычу полезных ископаемых, введенного в российскую налоговую систему с начала 2002 г. Повышению эффективности налоговой системы способствовала бы определенная дифференциация (корректировка) ставки налога на добычу полезных ископаемых, учитывающая величину рентного дохода, получаемого на конкретных месторождениях полезных ископаемых.

Например, на крупных нефтяных месторождениях величина рентного дохода на единицу продукции, как правило, значительно выше, чем на средних и мелких месторождениях. В связи с этим для крупных нефтяных месторождений возможно применение повышенной ставки налога на добычу полезных ископаемых: например, при превышении определенного порогового уровня добычи нефти к ставке налога на добычу применяется специальный повышающий коэффициент (либо единый, либо дифференцированный в зависимости от уровня добычи нефти). Например, если добыча нефти на месторождении превышает 10 млн т в год, налог на добычу уплачивается с коэффициентом 1,5. Такой подход используется в мировой практике. Например, в США на оффшорных месторождениях Аляски, если месторождение дает более 300 тыс. барр. нефти в сутки (15 млн т в год), в дополнение к роялти в размере 16,67%, который уплачивается федеральному правительству, применяется специальный налог на добычу для штата Аляска в размере 12,15% от стоимости продукции. Таким образом, реальная ставка роялти фактически повышается с 16,67% до 28,82%, или примерно в 1,7 раза. Заметим, что определение пороговых значений добычи нефти и величины поправочных коэффициентов применительно к российским условиям требует специального дополнительного обоснования.

Вместе с тем представляется необходимой разработка и принятие соответствующей нормативной базы для применения льгот по уплате налога на добычу полезных ископаемых в отношении истощенных и трудноизвлекаемых запасов. Ставку налога на добычу полезных ископаемых целесообразно поставить в зависимости от степени истощения месторождения, показателем которого в нефтяном секторе является выработанность начальных извлекаемых запасов нефти. Например, при выработанности запасов от 80% до 90% налог на добычу может уплачиваться с коэффициентом 0,75, при выработанности свыше 90% – с коэффициентом 0,5. В этом случае коэффициент 0,75 будет применяться примерно к 14,6% добываемой нефти, коэффициент 0,5 – к 2,7% нефти (табл. 5.8). В случае введения льгот по налогу на добычу полезных ископаемых только для месторождений с выработанностью запасов более 85% под льготы попадет лишь 10,7% добываемых

мой нефти. В качестве показателей истощенности месторождения могут также использоваться показатели обводненности продукции и среднего дебита нефтяных скважин.

Таблица 5.8

Структура добычи нефти по показателю выработанности запасов в 2001 г.

| Выработанность запасов нефти | Добыча нефти, % |
|-------------------------------------|------------------------|
| Менее 80% | 82,7 |
| 80–85% | 6,6 |
| 85–90% | 8,0 |
| 90–95% | 1,9 |
| Более 95% | 0,8 |

Источник: Минэнерго России.

Применение льготных ставок налога на месторождениях (лицензионных участках), находящихся на поздней стадии разработки, будет стимулировать более рациональное использование нефтяных запасов за счет углубленной разработки эксплуатируемых месторождений. При этом продолжение разработки истощенных месторождений обеспечит дополнительные налоговые поступления в государственный бюджет за счет налога на прибыль, налога на имущество, единого социального налога и т.д.

Применительно к налогообложению добычи нефти налог на добычу полезных ископаемых заменяет плату за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть. В то же время для природного газа налог на добычу заменяет только роялти и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы при сохранении акциза на природный газ. Ставка налога на добычу по газу установлена на уровне 16,5%, ставка акциза на газ составляет 15% при реализации газа на территории Российской Федерации и в страны СНГ и 30% – при реализации газа за пределы СНГ.

Более предпочтительной схемой, на наш взгляд, является унификация налогообложения нефти и природного газа, которая предполагает отмену акциза на природный газ и замену трех видов платежей (роялти, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза) одним налогом на добычу. Такой подход позволяет упростить налоговую систему, соответствует мировой практике и отвечает предстоящим институциональным преобразованиям в газовом секторе, предполагающим разделение газодобывающей и газотранспортной составляющих. Ставка налога на добычу газа

должна обеспечивать сохранение текущего уровня налоговых поступлений от роялти, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза. При этом в отличие от нефти, для которой с целью нейтрализации негативных налоговых последствий применения трансфертных цен на 2002–2004 гг. установлена специфическая ставка налога на добычу, для природного газа может быть установлена адвалорная ставка налога.

Применение адвалорной ставки обеспечивает автоматическое увеличение налоговых поступлений при росте мировых и внутренних цен на газ. В настоящее время цены на газ на внутреннем рынке занижены не только по сравнению с мировыми ценами, но и с ценами на альтернативные виды топлива. Соотношение цен на энергетический уголь, газ и мазут (в пересчете на условное топливо) на европейском рынке составляет 1:1,6:1,7, тогда как на внутреннем рынке – 1,0:0,6:1,5. Поэтапное повышение внутренних цен на природный газ предусматривается в концепции энергетической стратегии России на перспективу. В этих условиях применение специфической ставки налога на добычу газа неизбежно приведет к отставанию фактических налоговых поступлений от потенциально возможных.

По нашим расчетам, при унификации подходов к налогообложению нефти и природного газа ставка налога на добычу по газу должна быть повышена с 16,5%, установленных в главе 26 Налогового кодекса, до примерно 45%. Следует также отметить, что введение налога на добычу по газу взамен роялти, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза предполагает переход к предусмотренной в главе 26 уплате налога по принципу отгрузки (по акцизу на газ датой реализации считается день оплаты).

Применение экспортной пошлины на нефть как одного из достаточно эффективных инструментов налогообложения целесообразно в течение периода, пока сохраняется существенная разница в уровне внутренних и мировых цен на нефть. Правомерность применения такого налога признается и нефтяными компаниями, однако, поскольку установление ставки экспортной пошлины полностью находилось в компетенции правительства, последние настаивали на законодательной регламентации данных ставок. Такой подход нашел отражение в проекте главы Налогового кодекса «Таможенная пошлина и таможенные сборы», подготовленном депутатами Государственной Думы Дубовым В.М., Динесом И.Ю., Игнатовым В.М. и другими. Данным законопроектом предлагается законодательно установить ставки экспортной пошлины на нефть в зависимости от уровня мировых цен на нее. При уровне мировой цены на нефть до 12 долл./барр. пошлина

не взимается (ставка равна нулю). Затем ставка пошлины увеличивается с 0,46 евро/т при цене нефти от 12 до 14 долл./барр. до 53,65 евро/т при цене нефти 34 долл./барр. и выше. Всего предусмотрено 12 фиксированных ставок пошлины, соответствующих интервалам изменения мировой цены на нефть на каждые 2 долл./барр.

Предложенный подход представляется, однако, недостаточно обоснованным, поскольку законодательная фиксация налоговых ставок фактически лишает данный налог необходимой гибкости. Так, при повышении внутренних цен на нефть (например, вследствие роста затрат на добычу или расширения технических возможностей экспорта) эффективность экспорта неизбежно снизится и утвержденные ставки экспортной пошлины могут оказаться чрезмерно высокими. В случае же снижения реальных внутренних цен на нефть (например, вследствие девальвации рубля) данные ставки могут оказаться заниженными. В связи с этим более предпочтительным представляется подход, позволяющий правительству варьировать ставку пошлины в определенном диапазоне в зависимости от ситуации, складывающейся на мировом и внутреннем рынке.

Такой подход фактически был реализован в поправках к закону «О таможенном тарифе», принятых Федеральным собранием РФ в 2001 г. в составе Федерального закона № 126-ФЗ. Данным законом впервые законодательно установлены предельные размеры вывозных таможенных пошлин на углеводороды, изменяющиеся в зависимости от уровня мировых цен (см. раздел 3). Ставка экспортной пошлины на нефть устанавливается на срок, равный двум календарным месяцам, и подлежит пересмотру на основании регулярного мониторинга цен на российскую нефть на мировых рынках (средиземноморском и роттердамском). Новая ставка экспортной пошлины вводится в действие с первого числа второго календарного месяца, следующего за окончанием периода мониторинга.

В отличие от нефти ставка экспортной пошлины на природный газ является адвалорной (5% таможенной стоимости). Установление специфической ставки экспортной пошлины на природный газ, изменяющейся в зависимости от уровня мировых цен на газ, целесообразно лишь при наличии реальных возможностей российских экспортеров занижать цены реализации газа на экспорт (как это имеет место по нефти, например, путем реализации нефти находящимся за рубежом подконтрольным структурам, осуществляющим ее дальнейшую перепродажу). В противном случае целесообразно сохранение адвалорной ставки экспортной пошлины на при-

родный газ. Такая ставка, однако, может быть прогрессивной, т.е. увеличиваться с ростом мировой цены на газ.

В перспективе экспортные пошлины должны быть отменены. Раздельный режим налогообложения для экспортируемых и поставляемых на внутренний рынок энергоресурсов не соответствует мировой практике (в том числе принципам ВТО) и не отвечает задачам повышения экономической эффективности, поскольку поддерживает более низкий, по сравнению с мировым, уровень внутренних цен на энергоресурсы. Субсидирование же промышленности и других секторов национальной экономики с помощью низких цен на энергоресурсы неизбежно ведет к их расточительному использованию и консервации неэффективной структуры экономики.

Совершенствование налогообложения минерально-сырьевого сектора должно предполагать переход к применению для целей исчисления налогов рыночных цен на минеральное сырье, который позволит преодолеть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования. Рыночные цены на нефть могут определяться на основе ее мировой цены, скорректированной с учетом разницы в качестве нефти и величины транспортных затрат. В переходный период, пока сохраняется существенная разница в уровне внутренних и мировых цен на нефть, рыночные цены могут определяться как средневзвешенные на основе расчетных рыночных цен по поставкам нефти на внутренний и внешний рынок. При этом расчетные рыночные цены по поставкам нефти на внутренний рынок должны определяться на основе розничных цен реализации нефтепродуктов, а по поставкам нефти на экспорт – на основе мировых цен. Рыночные цены должны определяться по основным нефтегазовым провинциям (регионам) страны на основе обобщенных данных о затратах и прибыли при транспортировке и переработке нефти и реализации нефтепродуктов.

Принципиально новым элементом российской системы налогообложения минерально-сырьевого сектора экономики может стать налог на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД). Данный налог первоначально был предложен к введению вместо акциза на нефть. В оформленном виде концепция НДД была включена в состав проекта части второй Налогового кодекса, внесенного Правительством РФ на рассмотрение в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 30 апреля 1997 г. В данной версии НДД предлагалось распространить на все месторождения углеводородов на территории страны. Шкала налога включала 14 градаций, ставка колебалась от 10% (при значении Р-фактора меньше 1,00) до 90% (при Р-факторе больше 3,00). В несколько измененном виде концепция НДД

получила отражение в следующей версии проекта Налогового кодекса, внесенного Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 31 января 1998 г. и принятого Государственной Думой в первом чтении 16 апреля 1998 г. В данном проекте предусматривалось распространение НДД только на новые месторождения. Число градаций шкалы налога было сокращено с 14 до 7, ставка налога изменялась от 0% (при R-факторе меньше 1,00) до 60% (при R-факторе больше 2,00). Поскольку вторая часть Налогового кодекса в версии 1998 г. не была принята Государственной Думой, идея НДД была оформлена в виде отдельного законопроекта – Федерального закона «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов». Проект данного закона был внесен в Государственную Думу от имени группы депутатов (С.Э. Дон и другие). Основное отличие подготовленного законопроекта от версии Налогового кодекса – распространение НДД не только на новые, но и на разрабатываемые (старые) месторождения. В ноябре 1998 г. законопроект получил одобрение Комитета по бюджету, налогам, банкам и финансам Государственной Думы, однако самой Государственной Думой рассмотрен не был.

НДД имеет ряд достаточно явно выраженных преимуществ по сравнению с введенным в действие налогом на добычу полезных ископаемых. В отличие от налога на добычу, рассчитываемого на основе показателя валовой выручки, НДД основан на показателе дополнительного дохода, объективно отражающего реальную экономическую эффективность разработки конкретного месторождения. НДД непосредственно учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, так как напрямую связан с показателями прибыльности месторождения (дополнительным доходом и R-фактором). НДД учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, т.е. его истощение (по мере истощения месторождения снижается дополнительный доход и размер налога). НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до полной окупаемости капитальных затрат.

В то же время нельзя не отметить, что схема налогообложения, основанная на применении НДД, является существенно более сложной с точки зрения как проведения налоговых расчетов, так и практического контроля за их достоверностью. Это создает потенциальные возможности занижения производителями своих налоговых обязательств и, как следствие, уменьшения доходов государственного бюджета. Следует также указать на необходимость доработки подготовленных законопроектов по введе-

нию НДД, имеющих ряд существенных недостатков. На наш взгляд, введение и порядок исчисления НДД должны соответствовать следующим основным принципам.

Введение НДД целесообразно только для новых месторождений. При этом под новыми месторождениями следует понимать все месторождения, разработка и добыча нефти на которых будут начаты после принятия главы Налогового кодекса о НДД. Поскольку на большую часть неосвоенных месторождений лицензии уже выданы, не следует ограничивать применение НДД только месторождениями, лицензии на разработку которых будут выданы после введения закона в действие. Налоговые обязательства по уплате НДД по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно.

Применение НДД будет стимулировать инвестиции за счет фактического освобождения инвесторов от налога вплоть до полного возмещения капитальных затрат. В то же время снижение общих налоговых поступлений от нефтяного сектора будет незначительным, так как удельный вес новых месторождений в общей добыче нефти в России достаточно мал. Доля новых месторождений (месторождений, введенных в эксплуатацию в течение последних пяти лет) в общей добыче нефти в России составляет примерно 5%, а новых месторождений, введенных непосредственно в текущем году, – менее 1%.

На первом этапе целесообразно ограничить область применения НДД добычей только жидких углеводородов, т.е. нефти и газового конденсата. Для этого необходимо ввести критерий, позволяющий отделить нефтяные инвестиционные проекты от газовых. Для новых месторождений выделение нефтяных проектов возможно на основе имеющихся данных геологической оценки лицензионного участка. В качестве критерия можно принять долю запасов нефти и газового конденсата в общих запасах углеводородов, сосредоточенных на данном лицензионном участке (например, их доля должна составлять не менее 70%).

При определении дополнительного дохода расчетные вычитаемые затраты, не возмещенные в предыдущем налоговом периоде, должны индексироваться с учетом инфляции, а расходы на выплату процентов, выплачиваемые по кредитам и займам, полученным на цели, связанные с производством и реализацией продукции, не должны вычитаться при расчете налоговой базы НДД. Накопленный доход, на основе которого определяется значение Р-фактора и ставки налога, не должен уменьшаться на величину НДД. В то же время все остальные налоги и обязательные платежи,

включая роялти и налог на прибыль, при расчете накопленного дохода должны вычитаться.

Целесообразно сокращение числа градаций шкалы НДД. Большое число градаций данной шкалы создает дополнительные стимулы к завышению расходов, так как в результате не только уменьшается налоговая база, но и снижается ставка налога (из-за уменьшения значения Р-фактора). Кроме того, создаются стимулы к завышению расходов около пороговых значений Р-фактора, так как небольшое увеличение Р-фактора приводит здесь к значительному увеличению налогового обязательства. Единая налоговая ставка, в отличие от прогрессивной, не создает таких стимулов, однако она не позволяет учесть разнообразие горно-геологических и экономико-географических условий разработки российских нефтяных месторождений, т.е. различия в экономической эффективности проектов (в случае высокоэффективных проектов это будет приводить к недополучению государством значительной части ресурсной ренты).

Возможным решением, на наш взгляд, может быть введение шкалы НДД, состоящей из четырех градаций, например, в варианте, представленном в *табл. 5.9*.

Таблица 5.9

Ставки налога на дополнительный доход от добычи углеводородов

| Р-фактор ($t - 1$) | Ставка (t), % |
|--------------------------------------|-----------------------------------|
| Свыше 1,00 до 1,20 | 15 |
| Свыше 1,20 до 1,50 | 30 |
| Свыше 1,50 до 2,00 | 45 |
| Свыше 2,00 | 60 |

Следует, однако, отметить, что при применении ступенчатой шкалы ставки НДД возникает нежелательный затратный эффект, связанный со скачкообразным изменением ставки налога. В этих условиях недропользователю может оказаться выгоднее сделать дополнительные инвестиции (т.е. любым способом увеличить затраты), чем платить налог по значительно более высокой ставке. В целях избежания такого эффекта для расчета ставки налога целесообразно использовать непрерывную зависимость ставки налога от Р-фактора, описываемую той или иной формулой. В этих целях, на наш взгляд, может быть использована формула, представленная в *табл. 5.10*.

Ставки налога на дополнительный доход от добычи углеводородов

| Р-фактор (t - 1) | Ставка (t), % |
|--------------------|---------------|
| Свыше 1,00 до 2,00 | 100 - 100/P |
| Свыше 2,00 | 60 |

Предлагаемая формула достаточно проста и легко интерпретируема: величина 100/P в данной формуле соответствует доле инвестора в дополнительном доходе (данная доля обратно пропорциональна значению Р-фактора), величина 100 - 100/P - доле государства. Получаемые по данной формуле значения ставки налога достаточно близки к предложенным табличным значениям. Например, при значении Р-фактора 1,20 ставка налога равна 16,7%, при Р-факторе 1,50 - 33,3%, при Р-факторе от 1,80 до 2,00 - 44,4-50%.

Следует, однако, отметить, что и в этом случае сохраняются определенные стимулы к увеличению затрат (увеличение затрат ведет к снижению значения Р-фактора и, соответственно, ставки налога). В то же время это может стимулировать дополнительные инвестиции в более углубленную разработку эксплуатируемого месторождения, в частности, применение различных методов увеличения нефтеотдачи пластов.

Предлагаемая нами модернизированная схема расчета НДД может быть описана следующим образом.

1. Определение налоговой базы:

$$\text{ДД}(t) = \text{СУВ}(t) - \text{ПВЗ}(t);$$

$$\text{СУВ}(t) = \text{Ц}(t) * \text{V}(t);$$

$$\text{РВЗ}(t) = (\text{ЗПР}(t) - \text{А}(t)) + \text{КВ}(t) + \text{Н.РВЗ}(t-1) * k(t);$$

$$\text{ПВЗ}(t) = \text{РВЗ}(t) \quad \text{при } \text{РВЗ}(t) \leq \text{СУВ}(t);$$

$$\text{ПВЗ}(t) = \text{СУВ}(t) \quad \text{при } \text{РВЗ}(t) > \text{СУВ}(t);$$

$$\text{Н.РВЗ}(t) = \text{РВЗ}(t) - \text{ПВЗ}(t) \quad (\text{при } \text{РВЗ}(t) > \text{СУВ}(t)).$$

2. Определение налоговых ставок:

$$\text{Р-фактор}(t-1) = a(t-1) / b(t-1);$$

a - накопленный доход;

b - накопленные затраты;

$$a(t-1) = a(t-2) * k(t-1) + \text{СУВ}(t-1) - \text{Н}(t-1) \text{ кр.НДД};$$

$$b(t-1) = b(t-2) * k(t-1) + \text{З}(t-1);$$

$$\text{З}(t-1) = (\text{ЗПР}(t-1) - \text{А}(t-1)) + \text{КВ}(t-1);$$

$$\text{Р-фактор}(t-1) \rightarrow \text{Ст.}(t).$$

Шкала налога:

| Р-фактор (t – 1) | Ставка (t), % |
|--------------------|---------------|
| Свыше 1,00 до 2,00 | 100 – 100/P |
| Свыше 2,00 | 60 |

При величине Р-фактора до 1,00 ставка налога равна 0.

$$\text{НДД (t)} = \text{ДД (t)} * \text{Ст. (t)} / 100.$$

Обозначения:

ДД – дополнительный доход;

СУВ – стоимость углеводородов;

Ц – цена нефти (без НДС, расходов на транспортировку до покупателя и затрат на экспорт);

V – объем добычи нефти;

РВЗ – расчетные вычитаемые затраты;

ЗПР – затраты на производство и реализацию;

A – амортизация;

КВ – капитальные вложения;

Н.РВЗ – невозмещенные расчетные вычитаемые затраты;

ПВЗ – подлежащие вычетам затраты;

К – индекс цен производителей;

НДД – налог на дополнительный доход;

Н кр.НДД – все налоги и обязательные платежи, кроме НДД;

З – затраты;

Ст. – ставка налога;

t – время (год, квартал).

Налогообложение рентных доходов с помощью НДД теоретически является более предпочтительным по сравнению со схемой, основанной на налоге на добычу полезных ископаемых. В то же время схема НДД является и значительно более сложной с точки зрения как проведения налоговых расчетов, так и практического контроля за их достоверностью. Это создает потенциальные возможности занижения производителями своих налоговых обязательств и, как следствие, уменьшения доходов государственного бюджета. В связи с этим целесообразно сохранение налога на добычу полезных ископаемых в качестве минимального налога, гарантирующего государству определенный уровень налоговых поступлений от реализации проекта (причем уже на ранних стадиях добычи). Налог на добычу полезных ископаемых при применении НДД должен, однако, взиматься по достаточно низкой ставке (например с коэффициентом 0,2).

Таким образом, для изъятия ресурсной ренты и создания благоприятного инвестиционного климата целесообразно ввести налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, который должен уплачиваться недропользователями при разработке новых месторождений вместо части налога на добычу полезных ископаемых. Такая система является более прогрессивной, поскольку в значительно большей степени основана на налогообложении доходов. НДД учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений. В случае высокоэффективных проектов его применение обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства. Одновременно улучшаются условия реализации низкоэффективных проектов.

Налогообложение добычи нефти, таким образом, будет основано на трех основных составляющих: налоге на добычу (взимаемом по пониженной ставке), налоге на дополнительный доход и налоге на прибыль. Такая система позволит обеспечить как адекватные поступления государству, так и устойчивое развитие нефтяного сектора экономики. Аналогично в перспективе должна строиться и система налогообложения добычи газа.

Таким образом, дальнейшее реформирование системы налогообложения минерально-сырьевого сектора экономики должно идти по следующим основным направлениям. Необходимо повышение гибкости механизма взимания налога на добычу полезных ископаемых, предполагающее определенную дифференциацию (корректировку) ставки данного налога с учетом величины рентного дохода, получаемого на конкретных месторождениях. Ставка налога на добычу может быть поставлена в зависимость от уровня добычи нефти и степени выработанности запасов. Необходимы разработка и принятие соответствующей нормативной базы для применения льгот по уплате налога на добычу в отношении истощенных и трудноизвлекаемых запасов. Целесообразна централизация поступлений от налога на добычу полезных ископаемых, прежде всего углеводородов, в федеральном бюджете. Применение экспортной пошлины на нефть целесообразно в течение периода, пока сохраняется существенная разница в уровне внутренних и мировых цен на нефть. В перспективе экспортная пошлина должна быть отменена. Необходимо осуществить переход к применению для целей исчисления налогов рыночных цен на нефть, который позволил бы преодолеть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования. Для изъятия ресурсной ренты и создания благоприятного инвестиционного климата целесообразно ввести налог на дополнительный доход от добычи

углеводородов, который должен уплачиваться недропользователями при разработке новых месторождений вместо части налога на добычу полезных ископаемых.

Общая система налогообложения должна дополняться специальным налоговым режимом при выполнении соглашений о разделе продукции. Такой режим позволяет обеспечить инвестору стабильные экономические и правовые условия деятельности в течение всего периода реализации инвестиционного проекта и может рассматриваться в качестве механизма привлечения в минерально-сырьевой сектор крупномасштабных прямых иностранных инвестиций. Развитие системы СРП предполагает законодательную регламентацию особенностей налогообложения при выполнении данных соглашений, а именно принятие специальной главы Налогового кодекса РФ по налогообложению в режиме СРП.

Вопросы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции в настоящее время регулируются Федеральным законом № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», а также законодательными актами Российской Федерации по налогам и сборам (при этом положения (статьи), регулирующие особенности исчисления и уплаты отдельных налогов при выполнении СРП, включены в состав соответствующих глав Налогового кодекса). Нормы, установленные указанными законодательными актами, не в полной мере соответствуют нормам Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». Включение в состав Налогового кодекса РФ специальной главы по системе налогообложения при выполнении СРП обусловлено необходимостью полного и четкого определения особенностей налогообложения в данном режиме в целях соблюдения интересов государства и создания стабильных условий работы для инвесторов.

В настоящее время на рассмотрение Государственной Думы Федерального Собрания РФ внесено два различных проекта главы Налогового кодекса РФ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции». Первый проект внесен Правительством РФ в декабре 2001 г., второй – группой депутатов Государственной Думы в феврале 2002 г.

Как показывает анализ представленных законопроектов, и правительственный, и депутатский вариант главы Налогового кодекса соответствуют базовым принципам СРП. В то же время они имеют существенные различия, а ряд положений депутатского законопроекта требует серьезной корректировки.

Основным принципиальным различием представленных законопроектов является подход к возмещению осуществленных инвестором капиталь-

ных затрат: правительственный вариант главы Налогового кодекса предусматривает амортизационную схему возмещения затрат, депутатский вариант – компенсацию затрат инвестора без применения схемы амортизации. Применение механизма амортизации позволяет обеспечить значительно более раннее поступление доходов государству, чем альтернативный подход, предусмотренный в депутатском законопроекте. В этом отношении правительственный вариант является более предпочтительным с точки зрения государства, депутатский – с точки зрения инвесторов, поскольку предусматривает более мягкую схему возмещения затрат и более быструю окупаемость инвестиций.

В случае принятия схемы возмещения затрат, предложенной в депутатском законопроекте, интересам государства отвечало бы установление в данной главе Налогового кодекса максимального предельного уровня годового возмещения затрат (предельного уровня компенсационной продукции). Установление такого ограничения гарантировало бы наличие определенного уровня прибыльной продукции и соответствующих поступлений государству уже на ранних стадиях реализации проекта (сверх налога на добычу полезных ископаемых, уплачиваемого при реализации СРП с коэффициентом 0,5). Ограничение на возмещение затрат существует во многих нефтедобывающих странах и обычно не превышает 40–50%, хотя в некоторых странах может выходить за эти пределы (например, в Индонезии и Казахстане предел возмещения затрат по СРП составляет 80%). Как правило, предельная доля компенсационной продукции выше в районах с более сложными природно-геологическими условиями. Установление в главе Налогового кодекса верхнего предела возмещения затрат исключило бы повторение ситуации, наблюдающейся с реализуемыми в настоящее время проектами «Сахалин-2» и Харьягинский, в которых предельный уровень компенсационной продукции установлен в размере 100% и вся добываемая продукция, остающаяся после уплаты роялти, полностью уходит на возмещение затрат инвестора.

Максимальный предел возмещения затрат при реализации СРП, на наш взгляд, мог бы быть установлен на уровне 80%, что является достаточно мягким ограничением и соответствует мировой практике. В конкретных соглашениях о разделе продукции предел возмещения затрат может устанавливаться ниже максимально допустимого уровня (определение такого предела будет являться предметом переговоров). В случае принятия схемы возмещения затрат, предложенной в депутатском законопроекте, интересам

государства также отвечало бы исключение из текста главы положения об апплифте невозмещенных затрат.

Вместе с тем целесообразно сохранение установленного ограничения для применения режима СРП в размере 30% разведанных запасов полезных ископаемых. В настоящее время следует сосредоточить внимание на совершенствовании системы государственного регулирования и контроля за процессом подготовки, заключения и выполнения таких соглашений и завершении работы по подготовке соглашений по участкам недр, уже выделенным под разработку на условиях раздела продукции.

5.5. Выводы и предложения

Минерально-сырьевой сектор является базовым сектором экономики России, играющим важнейшую роль в формировании доходов государственного бюджета и активного платежного баланса страны. В связи с этим чрезвычайно актуальной является проблема построения эффективной системы налогообложения минерально-сырьевого сектора, обеспечивающей как изъятие государством ресурсной ренты, генерируемой при добыче минерального сырья, так и сохранение стимулов для инвестиций в данный сектор экономики. Сформировавшаяся в России система налогообложения минерально-сырьевого сектора не являлась достаточно эффективной с точки зрения достижения указанных целей. Существенные недостатки действовавшей налоговой системы обусловили необходимость ее радикального реформирования с целью повышения ее эффективности и приведения в соответствие с мировой практикой.

Федеральным законом № 126-ФЗ вторая часть Налогового кодекса РФ была дополнена главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», а также внесены соответствующие поправки, связанные с введением этого налога, в другие законодательные акты Российской Федерации. С 1 января 2002 г. в налоговую систему Российской Федерации введен новый налог – налог на добычу полезных ископаемых, заменивший три действовавших в 1992–2001 гг. платежа: плату за пользование недрами (роялти), отчисления на воспроизводство 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. Налоговые ставки установлены дифференцированно по видам полезных ископаемых в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых в размере, соответствующем средним фактическим ставкам роялти и части действовавших ставок отчислений на

воспроизводство минерально-сырьевой базы, перечислявшейся в государственный бюджет. По нефти утвержденная ставка налога учитывает также величину акциза. На 2002–2004 гг. для добычи нефти установлена специфическая ставка налога на добычу, рассчитанная с учетом цен реализации нефти на внешнем рынке. Данная ставка корректируется с учетом уровня мировых цен на нефть и изменения валютного курса рубля.

С точки зрения мировой практики введенный налог выполняет функции роялти – платежа собственнику ресурсов за право разработки запасов. Применительно к нефти речь фактически идет о повышении платы за пользование недрами со среднего значения 8,2% до 16,5%, взимаемых по единой ставке, при одновременной отмене отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза. Применение единой ставки налога в размере 16,5% соответствует мировой практике, в отличие от применения таких налогов, как отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз. Основная часть отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы направлялась на финансирование геологоразведочных работ в хорошо разведанных регионах добычи, что обуславливало крайне низкую эффективность таких работ. Значительная часть отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, централизовавшихся в бюджетах разного уровня, использовалась не по целевому назначению.

Введение налога на добычу полезных ископаемых позволило упростить налоговую систему и привести ее в соответствие с мировой практикой. Установление же для нефти специфической ставки налога на добычу на период отладки механизма применения рыночных цен для целей исчисления налогов позволяет преодолеть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования. Важными элементами первого этапа реформирования налогообложения минерально-сырьевого сектора явились также перераспределение налоговых платежей, взимаемых при добыче полезных ископаемых, в пользу федерального бюджета и законодательное установление предельных размеров вывозных таможенных пошлин на нефть, изменяющихся в зависимости от уровня мировых цен.

Дальнейшее совершенствование налогообложения минерально-сырьевого сектора должно предполагать повышение гибкости механизма взимания налога на добычу полезных ископаемых, а именно: определенную дифференциацию (корректировку) ставки данного налога, учитывающую величину рентного дохода, получаемого на конкретных месторождениях полезных ископаемых. Ставка налога на добычу полезных ископаемых для нефти может быть поставлена в зависимость от уровня добычи и степени

выработанности запасов. Для крупных месторождений возможно применение повышенной ставки налога на добычу полезных ископаемых: например, при превышении определенного порогового уровня добычи нефти к ставке налога на добычу применяется специальный повышающий коэффициент (либо единый, либо дифференцированный в зависимости от уровня добычи нефти).

Для истощенных и трудноизвлекаемых запасов целесообразно применение пониженных ставок налога на добычу полезных ископаемых. Ставку налога целесообразно поставить в зависимость от степени истощения месторождения, показателем которого в нефтяном секторе является выработанность начальных извлекаемых запасов нефти. Например, при выработанности запасов от 80% до 90% налог на добычу может уплачиваться с коэффициентом 0,75, при выработанности свыше 90% – с коэффициентом 0,5. В качестве показателей истощенности месторождения могут также использоваться показатели обводненности продукции и среднего дебита нефтяных скважин. Применение льготных ставок налога на месторождениях (лицензионных участках), находящихся на поздней стадии разработки, будет стимулировать более рациональное использование нефтяных запасов за счет углубленной разработки эксплуатируемых месторождений (при этом продолжение разработки истощенных месторождений обеспечит дополнительные налоговые поступления в государственный бюджет за счет налога на прибыль, налога на имущество, единого социального налога и т.д.).

Целесообразна централизация поступлений от налога на добычу полезных ископаемых, уплачиваемого по основным видам полезных ископаемых, прежде всего углеводородам, в федеральном бюджете, либо увеличение федеральной доли при распределении поступлений от налога между бюджетами разного уровня до 95%.

Применение экспортной пошлины на нефть целесообразно в течение периода, пока сохраняется существенная разница в уровне внутренних и мировых цен на нефть. В перспективе экспортная пошлина должна быть отменена. Раздельный режим налогообложения для экспортируемой и поставляемой на внутренний рынок нефти не соответствует мировой практике (в том числе принципам ВТО) и не отвечает задачам повышения экономической эффективности, поскольку поддерживает более низкий, по сравнению с мировым, уровень внутренних цен на нефть.

Совершенствование налогообложения минерально-сырьевого сектора должно также предполагать переход к применению для целей исчисления налогов рыночных цен на минеральное сырье, который позволит преодол-

леть негативные налоговые последствия трансфертного ценообразования. Рыночные цены на нефть могут определяться на основе ее мировой цены, скорректированной с учетом разницы в качестве нефти и величины транспортных затрат. В переходный период, пока сохраняется существенная разница в уровне внутренних и мировых цен на нефть, рыночные цены могут определяться как средневзвешенные на основе расчетных рыночных цен по поставкам нефти на внутренний и внешний рынок. При этом расчетные рыночные цены по поставкам нефти на внутренний рынок должны определяться на основе розничных цен реализации нефтепродуктов, а по поставкам нефти на экспорт – на основе мировых цен. Рыночные цены должны определяться по основным нефтегазовым провинциям (регионам) страны на основе обобщенных данных о затратах и прибыли при транспортировке и переработке нефти и реализации нефтепродуктов.

Для изъятия рентного дохода и создания благоприятного инвестиционного климата целесообразно ввести налог на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД), который должен уплачиваться недропользователями при разработке новых месторождений вместо части налога на добычу полезных ископаемых. НДД учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений. В случае высокоэффективных проектов его применение обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства. Одновременно улучшаются условия реализации низкоэффективных проектов.

Введение и порядок исчисления НДД должны соответствовать следующим основным принципам. Введение НДД целесообразно только для новых месторождений. Под новыми месторождениями следует понимать все месторождения, разработка и добыча нефти на которых будут начаты после принятия главы Налогового кодекса по НДД. Налоговые обязательства по уплате НДД по каждому лицензионному участку должны определяться отдельно. Область применения НДД на первом этапе целесообразно ограничить добычей только жидких углеводородов, т.е. нефти и газового конденсата.

Налоговая база НДД должна определяться как стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенная на величину затрат по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации), производственных капитальных вложений и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода, скорректированных с учетом инфляции. Налоговая ставка должна определяться значением Р-фактора, рассчитываемого как

отношение накопленного дохода от добычи и реализации углеводородов к накопленным капитальным и эксплуатационным затратам на их добычу. Накопленный доход, на основе которого определяется значение Р-фактора, не должен уменьшаться на величину НДД. В то же время все остальные налоги и обязательные платежи, включая налог на добычу полезных ископаемых и налог на прибыль, при расчете накопленного дохода должны вычитаться.

В целях избежания нежелательного затратного эффекта, связанного со скачкообразным изменением ставки налога при использовании ступенчатой шкалы ставки НДД, для определения ставки налога целесообразно использовать непрерывную зависимость данной ставки от Р-фактора.

Налогообложение рентного дохода с помощью НДД теоретически является более предпочтительным по сравнению со схемой, основанной на налоге на добычу полезных ископаемых. В то же время схема НДД является и значительно более сложной с точки зрения как проведения налоговых расчетов, так и практического контроля за их достоверностью. Это создает потенциальные возможности занижения производителями своих налоговых обязательств и, как следствие, уменьшения доходов государственного бюджета. В связи с этим целесообразно сохранение налога на добычу полезных ископаемых в качестве минимального налога, гарантирующего государству определенный уровень налоговых поступлений от реализации проекта (причем уже на ранних стадиях добычи). Налог на добычу при применении НДД должен, однако, взиматься по достаточно низкой ставке (например с коэффициентом 0,2).

В перспективе в налогообложении минерально-сырьевого сектора необходимо перейти к налоговой системе, основанной на трех основных составляющих: налоге на добычу полезных ископаемых, налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов и налоге на прибыль. Такая система является более прогрессивной, поскольку в значительно большей степени основана на налогообложении доходов.

Дополнительным элементом налоговой системы, способствующим привлечению инвестиций и позволяющим учесть особые условия добычи полезных ископаемых, должен стать специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП). Такой режим позволяет обеспечить инвестору стабильные экономические и правовые условия деятельности в течение всего периода действия соглашения и может рассматриваться в качестве механизма привлечения в минерально-сырьевой сектор крупномасштабных прямых иностранных инвестиций.

Развитие системы СРП предполагает законодательную регламентацию особенностей налогообложения при выполнении данных соглашений, а именно принятие специальной главы Налогового кодекса РФ по налогообложению в режиме СРП. Интересам государства в данной сфере соответствовало бы применение амортизационной схемы возмещения осуществленных инвестором капитальных затрат. Применение механизма амортизации позволяет обеспечить значительно более раннее поступление доходов государству, чем компенсация затрат инвестора без применения схемы амортизации. В последнем случае интересам государства отвечало бы установление в данной главе Налогового кодекса максимального предельного уровня годового возмещения затрат (предельного уровня компенсационной продукции). Установление такого ограничения гарантировало бы наличие определенного уровня прибыльной продукции и соответствующих поступлений государству уже на ранних стадиях реализации проекта. Максимальный предел возмещения затрат при реализации СРП мог бы быть установлен на уровне 80%, что соответствует мировой практике.

Вместе с тем целесообразно сохранение установленного ограничения для применения режима СРП в размере 30% разведанных запасов полезных ископаемых. Следует сосредоточить внимание на совершенствовании системы государственного регулирования и контроля за процессом подготовки, заключения и выполнения таких соглашений и завершении работы по подготовке соглашений по участкам недр, уже выделенным под разработку на условиях раздела продукции.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая. 31.07.98 № 146-ФЗ. Принят Государственной Думой 16.07.98, одобрен Советом Федерации 17.07.98. (в ред. от 30.12.2001).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая. 05.08.2000 № 117-ФЗ. Принят Государственной Думой 19.07.2000, одобрен Советом Федерации 26.07.2000 (в ред. от 31.12.2001).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая. Специальная часть. Проект. Внесен Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 31 января 1998 г. Принят Государственной Думой Федерального Собрания РФ в первом чтении 16 апреля 1998 г.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Проект. Внесен Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 30 апреля 1997 г.
5. Федеральный закон от 06.12.91 №1993-1 «Об акцизах» (в ред. Федеральных законов от 07.03.96 № 23-ФЗ, от 10.01.97 № 12-ФЗ, от 14.02.98 № 29-ФЗ, от 23.07.98 № 118-ФЗ, от 29.12.98 № 192-ФЗ, от 10.02.99 № 32-ФЗ, от 02.01.2000 № 2-ФЗ).
6. Закон РФ от 27.12.91 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 31.12.2001).
7. Закон РФ от 21.02.92 № 2395-1 «О недрах» (в ред. от 08.08.2001).
8. Федеральный закон от 30.11.95 № 187-ФЗ «О континентальном шельфе Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 10.02.1999 № 32-ФЗ).
9. Федеральный закон от 30.12.95 № 224-ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы».
10. Федеральный закон от 30.12.95 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (в ред. Федеральных законов от 07.01.99 № 19-ФЗ, от 18.06. 2001 № 75-ФЗ).
11. Федеральный закон от 31.07.98 № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 09.07.99 № 155-ФЗ).
12. Федеральный закон от 05.08.00 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах».

13. Федеральный закон от 08.08.01 № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации».
14. Федеральный закон «О налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы С. Доном, С. Орловой, Л. Маркеловым и др., 1998 г.
15. Федеральный закон «О плате за пользование недрами»: Проект. Внесен депутатами Государственной Думы Ю. Теном и С. Доном 06.09.99.
16. Федеральный закон «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отмене или внесении изменений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации». Проект Правительства РФ от 04.04.01.
17. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, признании утратившими силу и внесении изменений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации». Проект Правительства РФ от 18.12.01.
18. Федеральный закон «О внесении дополнений и изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отмене и внесении изменений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» (в части налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции)». Проект. Внесен депутатами Государственной Думы Беляковым А.С., Гончаром Н.Н., Жуковым А.Д. и др. 15.02.02.
19. Постановление Правительства РФ от 28.10.92 № 828 «Об утверждении положения о порядке и условиях взимания платежей за право на пользование недрами, акваторией и участками морского дна» (в ред. от 22.08.98).
20. Постановление Правительства РФ от 17.05.96 № 597 «О порядке использования отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и освобождения пользователей недр от указанных отчислений».
21. Постановление Правительства РФ от 15.01.97 № 30 «Об установлении дифференцированных ставок акциза на нефть, добываемую на территории Российской Федерации» (в ред. от 08.04.97).

22. Постановление Правительства РФ от 08.04.97 № 408 «О дифференцированных ставках акциза на нефть, включая газовый конденсат, добываемую на территории Российской Федерации» (в ред. от 06.09.98).
23. Постановление Правительства РФ от 02.02.98 № 165 «Об утверждении методики дифференциации ставок акциза на нефть, включая стабилизированный газовый конденсат» (в ред. от 06.09.98).
24. Постановление Правительства РФ от 22.01.99 № 81 «О ставках акциза на природный газ» (в ред. от 04.04.2000).
25. Постановление Правительства РФ от 23.01.99 № 83 «Об утверждении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую и нефтепродукты сырые, вывозимые с территории Российской Федерации».
26. Постановление Правительства РФ от 10.09.99 № 1036 «Об утверждении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую и нефтепродукты сырые, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе».
27. Постановление Правительства РФ от 01.11.99 № 1213 «О мерах по вводу в эксплуатацию бездействующих, контрольных и находящихся в консервации скважин на нефтяных месторождениях» (в ред. от 02.03.2000).
28. Постановление Правительства РФ от 06.12.99 № 1351 «Об утверждении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую и нефтепродукты сырые, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств-участников соглашений о Таможенном союзе».
29. Постановление Правительства РФ от 17.12.99 № 1403 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 12 июля 1999 г. № 798».
30. Постановление Правительства РФ от 02.03.2000 № 185 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и нефтепродукты, вывозимые с территории Российской Федерации за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе».
31. Постановление Правительства РФ от 30.06.2000 № 485 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 2 марта 2000 г. № 185».

32. Постановление Правительства РФ от 30.09.2000 № 732 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2000 г. № 485».
33. Постановление Правительства РФ от 22.02.2000 № 148 «О таможенном тарифе Российской Федерации – Своде ставок ввозных таможенных пошлин и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности» (в ред. от 03.08.2000).
34. *Бобылев Ю.* Реформирование налогообложения минерально-сырьевого сектора. М.: ИЭПП, 2001.
35. *Волынская Н., Газеев М., Ежов С.* Спецэффекты Налогового кодекса: Акциз или налог на сверхприбыль – есть из чего выбрать // *Нефть и капитал*, 1997. № 7–8. С. 12–15.
36. *Джонстон Д.* Международный нефтяной бизнес: налоговые системы и соглашения о разделе продукции. М., 2000.
37. *Ежов С.* Особенности налоговой системы в нефтяном секторе экономики. М., 1999.
38. *Конопляник А., Субботин М.* Государство и инвестор: об искусстве договариваться (концессионное законодательство в России). М.: ЭПИцентр, 1996.
39. *Крюков В., Токарев А.* Какие налоги позволят добывать нефть? Сравнительная оценка вариантов налогообложения разработки средних нефтяных месторождений Западной Сибири // *Нефтегазовая вертикаль*, 1998. № 9–10. С. 36–40.
40. Нефтяной комплекс России и его роль в воспроизводственном процессе. Научный доклад // *Эксперт*, 2000 (Топливо-энергетический независимый институт).
41. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. М.: ИЭПП, 2000.
42. Проблемы налогообложения в нефтяном секторе России. М.: Бюро экономического анализа, 1998.
43. *Токарев А.* Топливо-энергетический независимый институт Налоговое регулирование нефтегазового сектора: региональные аспекты. Новосибирск: ИЭ и ОПИ СО РАН, 2000.
44. *Barrows.* World Fiscal Systems for Oil. New York: Barrows, 1994.
45. *Baunsgaard T.* A Primer on Mineral Taxation. IMF Working Paper, 2001.

46. *Conrad R., Shalizi Z., Syme J.* Risk Sharing and Rankings of Alternative Contract Instruments, 1991.
47. *Conrad R., Shalizi Z.* A Framework for the Analysis of Mineral Tax Policy in Sub-Saharan Africa. World Bank, 1988.
48. *Due J.* Excise Taxes: The World Bank Policy Research Working Paper. Washington, Febr. 1994.
49. *Foley M., Guissis G.* Tax & Fiscal Regimes: A Comparative Analysis. Oil & Gas Production-Sharing Contracts, Concessions and New Petroleum Ventures in the Asia-Pacific Basin, Conference Proceedings. Houston: Institute for International Research, 1993.
50. *Garnaut R., Chunies Ross A.* Taxation of Mineral Rents. Oxford: Clarendon Press, 1983.
51. *Goss Chr.* Petroleum and Mining Taxation. Gower, 1986.
52. *Gray D.* Evaluation of Taxes and Revenues from the Energy Sector in the Baltics, Russia and Other Former Soviet Union Countries. IMF Working Paper, 1998.
53. *Johnston D.* Current Status of Petroleum Fiscal Systems in the World Oil & Gas Industry. Production Sharing Contracts Conference Proceedings, AIC Conference. Houston, 1994.
54. *Johnston D.* International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa: PennWell Publishing Co, 1994.
55. *Johnston D.* Maturing planet, tougher terms change upstream landscape. Oil & Gas Journal, Dec. 13, 1999.
56. *Khartukov E.* Changing Tax System Challenges Producers and Refiners In Russia. Oil&Gas Journal, Mar. 25, 1996. P. 41–46.
57. Measures to Revitalize the Russian Oil Sector: Tax and Related Reforms. World Bank, Oct. 8, 1998.
58. *Nellor D.* Taxation of Mineral and Petroleum Resources. Tax Policy: Handbook. Washington: IMF, 1995. P. 237–241.
59. *Nellor D., Sunley E.* Fiscal Regimes for Natural Resource Producing Developing Countries. IMF Paper on Policy Analysis and Assessment, 1994.
60. *Pinney M.* Western Canada Fiscal Regimes. Oil & Gas Journal, Feb. 5, 2001.
61. *Smith D.* Comparison of Fiscal Terms in the Far East, South America, North Africa and C.I.S. Oil & Gas Production-Sharing Contracts, Concessions and New Petroleum Ventures in the Asia-Pacific Basin, Con-

- ference Proceedings. Houston: Institute for International Research, 1993.
62. *Sunley E., Lane Chr., Nellor D.* The Russian Federation: Taxation of the Oil and Gas Sectors. IMF, Dec. 19, 1994.
 63. Taxing Energy: Why and How. OECD/International Energy Agency, 1993.
 64. World Petroleum Arrangements, 1997. Vol. 1. New York: Barrows, 1997.

Глава 6. Анализ последствий отмены налога на пользователей автомобильными дорогами

Отмена налога на пользователей автомобильными дорогами (НПА) с 2003 г. с учетом значительного объема поступлений от этого налога (свыше 1% ВВП) создаст определенные проблемы для бюджетной системы. В данной главе приведены возможные варианты замещения выпадающих доходов при отмене налога на пользователей автомобильными дорогами, включающие оценки различных вариантов повышения акцизов и их влияния на розничные цены на бензин, а также возможные варианты увеличения ставок других налогов для компенсации снижения поступлений.

С учетом того, что НПА до 2001 г. зачислялся в дорожные фонды и его поступления целевым образом направлялись на дорожное хозяйство, проблему замещения выпадающих доходов при отмене налога на пользователей автомобильными дорогами необходимо рассматривать в совокупности с вопросами финансирования дорожного хозяйства. Это связано с тем, что поступления этого налога служат ориентиром для объема средств, выделяемого на финансирование дорожного хозяйства, несмотря на то, что расходы на дорожное хозяйство консолидированы в федеральный бюджет и в региональные бюджеты в значительном числе субъектов РФ.

Оценки вариантов замещения выпадающих доходов проводились на основе данных о поступлении налогов в 2001 г. При этом были предварительно сделаны следующие корректировки:

- При повышении акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо на 2001 г. было установлено переходное положение, по которому была разрешена трехмесячная отсрочка уплаты акцизов. Для оценки поступлений акцизов по установленным и предлагаемым ставкам за год были использованы данные по последним 9 месяцам года, на основе которых была получена оценка годовых значений (фактические данные о поступлениях акцизов за 2001 г. ниже, так как акцизы, начисленные в последнем квартале 2001 г., будут уплачены в 2002 г.⁵¹).

⁵¹ В расчетах используется оценка поступлений акцизов за 9 месяцев 2001 г., так как доступная статистическая информация не позволяет выделить из поступлений 2002 г.

- При оценке того, насколько следовало бы поднять ставку налога на прибыль (в качестве иллюстрации), чтобы собрать дополнительно доходы, позволяющие закрыть недостаток средств в связи с отменой налога на пользователей автомобильными дорогами, в качестве базовой ставки использовалась ставка 24%, т.е. предполагалось, что отмена льгот по налогу на прибыль и снижение ставки до 24% с 2002 г. не привели к существенному снижению поступлений налога⁵².
- Предварительные оценки по отмене льгот по налогу на добавленную стоимость с одновременным снижением ставки, проведенные в ИЭПП и согласующиеся с оценками Министерства финансов РФ, показывают, что неизменный уровень поступлений может быть сохранен при снижении ставки НДС до 16%. Поэтому ниже при проведении иллюстративных расчетов для оценки необходимого уровня ставки налога на добавленную стоимость для замещения НПА, в качестве базовой используется ставка 16%.

С учетом указанных выше корректировок расчеты по различным вариантам замещения выпадающих доходов при отмене НПА проводились на основе следующих данных о налоговых поступлениях в 2001 г. (см. *табл. 6.1*).

Отмена НПА, поступления которого в 2001 г. составили около 130 млрд руб., является серьезной проблемой для бюджетной системы. Замещение выпадающих доходов требует или повышения ставок основных налогов, дающих сопоставимые или большие поступления (подходный налог, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость), или значительного увеличения ставок налогов, дающих меньшие объемы поступлений (акцизы на автомобильный бензин, дизельное топливо и др.). Большинство из приведенных вариантов носят иллюстративный характер, так как замещение поступлений НПА за счет увеличения налога на прибыль или подходного налога, а также в полной мере за счет акцизов на автомобильный бензин является нецелесообразным. Соответствующие варианты приведены, главным образом, для того, чтобы показать, что отмена иска-

уплаченные в этом году акцизы, соответствующие топливу и маслам, произведенным в IV квартале 2001 г.

⁵² Как показывают первые итоги 2002 г., по налогу на прибыль при очень близком номинальном значении поступлений (около 200 млрд руб. за первые 5 месяцев) в 2002 г. по сравнению с 2001 г. наблюдается снижение реальных поступлений налога (примерно на 15%).

жающего оборотного налога, каким является НПА, является серьезным шагом в реформировании налоговой системы и требует поиска источников покрытия возникающего при этом существенного дефицита средств.

Таблица 6.1

| | 2001 г. | | Базовая ставка налога |
|--|--------------|-------------|-----------------------|
| | млрд руб. | % ВВП | |
| Налог на пользователей автодорогами | 128,8 | 1,42 | 1% |
| Акцизы на автомобильный бензин | 30,7 | 0,34 | 1350/1850 руб./т |
| Акцизы на дизельное топливо | 15,3 | 0,17 | 550 руб./т |
| Акцизы на моторные масла | 2,3 | 0,03 | 1500 руб./т |
| Налог на прибыль | 513,9 | 5,69 | 24% |
| Подходный налог с физических лиц | 255,5 | 2,83 | 13% |
| Налог на добавленную стоимость | 477,5 | 5,28 | 16% |
| Налог с владельцев транспортных средств | 6,2 | 0,07 | |
| <i>Справочно:</i> | | | |
| ВВП, млрд руб. | 9040 | | |

Расчеты по различным вариантам замещения выпадающих доходов при отмене НПА с учетом замечаний, приведенных выше, выполнены в условиях 2001 г. Т.е., везде предполагается неизменной база налогов, и при увеличении ставки происходит пропорциональное увеличение поступлений.

При рассмотрении вариантов по замещению поступлений отменяемого НПА акцизами необходимо учитывать, что увеличение ставок акцизов с соответствующим увеличением поступлений приведет к увеличению поступлений налога на добавленную стоимость, так как акцизы входят в базу НДС (так, при увеличении поступлений акцизов на 100 млрд руб. можно ожидать увеличение НДС в размере примерно 20 млрд руб.).

Отмена налога на пользователей автомобильными дорогами при неизменной структуре затрат приведет также к увеличению прибыли (сокращению убытков) предприятий. Это означает, что отмена НПА, поступления которого составляют около 130 млрд руб., может привести к увеличению поступлений налога на прибыль до 31,2 млрд руб. (увеличение прибыли на 130 млрд руб. при ставке налога на прибыль 24%). Предполагается, что фактическое увеличение поступлений налога на прибыль будет значительно меньше, так как, во-первых, значительная часть предприятий являются убыточными (по промышленности по данным Госкомстата РФ это более

трети предприятий). Во-вторых, прибыльные предприятия могут использовать освобождающиеся средства на другие цели, сохраняя рентабельность на прежнем уровне. В-третьих, источники замещения налога на пользователей автомобильных дорог (увеличение акцизов, возможность введения специального налога по базе НДС и др.) неизбежно приведут к увеличению налогового бремени, сохраняя или немного уменьшая вместе с отменой НПА общий уровень налоговой нагрузки на экономику⁵³. По этим причинам вряд ли можно ожидать резкого роста поступлений налога на прибыль.

Ниже при анализе различных вариантов замещения выпадающих доходов при отмене НПА мы будем иметь в виду, но не будем подробно рассматривать увеличение поступлений налога на добавленную стоимость только вследствие роста акцизов и увеличение поступлений налога на прибыль. На это увеличение налоговых доходов также не следует рассчитывать при покрытии дефицита средств при отмене НПА, так как повышение ставок акцизов (и других налогов) может привести к некоторому увеличению бюджетных расходов по различным статьям расходов, особенно на сельское хозяйство и национальную оборону.

6.1. Увеличение акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и масла для двигателей

Одним из наиболее логичных вариантов замещения выпадающих доходов (около 130 млрд руб. в 2001 г., что с учетом инфляции дает оценку более 160 млрд в 2003 г.) является повышение акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и, возможно, моторные масла для двигателей до уровня, обеспечивающего поступления, сопоставимые с поступлениями налога на пользователей автомобильными дорогами. Замещение НПА акцизами на автомобильный бензин и дизельное топливо представляется оправданным, так как в случае частичного или полного переложения акцизов на потребителей с соответствующим увеличением цены топлива платить данный налог частично или полностью будут именно те предприятия, организации и лица, которые имеют транспортные средства и используют автомобильные дороги, причем тем больше, чем более интенсивно и с большим

⁵³ Обсуждая неизменность или незначительное снижение налоговой нагрузки при отмене НПА и замещении выпадающих доходов акцизами, необходимо помнить о том, что НПА является искажающим и экономически неэффективным, поэтому его замещение более нейтральными налогами приводит к росту экономического благосостояния в целом по экономике.

расходом топлива (мощные и неэкономичные, в том числе грузовые транспортные средства).

Для оценки того, на сколько следует увеличить ставки акцизов, проведем расчет в условиях 2001 г., предполагая, что база акцизов и их собираемость не изменяются. Для компенсации поступлений при отмене НПА в условиях 2001 г. ставки акцизов на бензин, дизельное топливо и масла для двигателей должны быть увеличены более чем в три раза. Соответствующие величины поступлений приведены в *табл. 6.2* (при расчетах мы предполагаем, что база акцизов не изменится, предлагаемые ставки акцизов округлены):

Таблица 6.2

| | До увеличения акцизов | | После увеличения акцизов | |
|--|-----------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|
| | ставка акциза, руб./т | поступления, млрд руб. | ставка акциза, руб./т | поступления, млрд руб. |
| Акцизы на автомобильный бензин (с октановым числом до 80/свыше 80) | 1350/1850 | 30,7 | 4000/5500 | 91,2 |
| Акцизы на дизельное топливо | 550 | 15,3 | 1600 | 44,5 |
| Акцизы на моторные масла | 1500 | 2,3 | 4400 | 6,67 |
| Итого поступлений акцизов | | 48,3 | | 142,4 |
| Итого увеличение поступлений акцизов вследствие увеличения ставок | | | | 94,1 |
| Поступления налога на пользователей автодорогами в 2001 г. | | | | 128,8 |

Приведенные в *табл. 6.2* предлагаемые ставки позволят в значительной степени заместить НПА акцизами на бензин и дизельное топливо, при этом необходимо учитывать, что соответствующие ставки акцизов рассчитаны в условиях 2001 г. Для того чтобы получить такой же объем реальных поступлений в 2003 г., специфические ставки акцизов (в рублях за тонну) следует проиндексировать с учетом инфляции в 2002–2003 гг. В *табл. 6.3* приведены ставки, действовавшие в 2001 г. (колонка 1) и действующие в 2002 г. (колонка 2), а также индексация действующих в настоящее время ставок на 13% (для сохранения реальных значений действующих ставок в 2003 г., колонка 3) и ставки, которые следует установить на 2003 г. для компенсации выпадающих доходов при отмене НПА акцизами (при расчетах мы исходили из прогноза инфляции на 2002–2003 гг. в 25%, результаты приведены в колонке 4):

Таблица 6.3

| | Ставки акцизов в 2001 г., руб./т | Ставки, принятые на 2002 г. руб./т | Ставки на 2003 г. (индексация ставок 2002 г на 13%), руб./т | Ставки, которые следует установить на 2003 г. для компенсации выпадающих доходов, руб./т |
|--|----------------------------------|------------------------------------|---|--|
| Акцизы на автомобильный бензин (с октановым числом до 80/свыше 80) | 1350/1850 | 1512/2072 | 1710/2340 | 5000/6875 |
| Акцизы на дизельное топливо | 550 | 612 | 690 | 2000 |
| Акцизы на моторные масла | 1500 | 1680 | 1900 | 5500 |

Для оценки того, как подобное увеличение акцизов может сказаться на розничной стоимости автомобильного бензина и дизельного топлива, выполним оценки увеличения цен (в ценах декабря 2001 г). Расчет нижней границы роста цен проводился в предположении, что себестоимость выработки бензина и дизельного топлива, а также торговая наценка остается на прежнем уровне – меняются только акцизы. Расчет верхней границы увеличения цен предполагает, что торговая наценка также увеличивается пропорционально увеличению цены бензина. Результаты оценок приведены в табл. 6.4.

Таблица 6.4

| Расчет выполнен в условиях ноября-декабря 2001 г.. | Диз.топливо | АИ-80 | АИ-92 |
|--|------------------|------------------|------------------|
| Ставка действующего акциза, руб. за тонну | 550 | 1350 | 1850 |
| Розничная цена на АЗС, руб. за литр | 7,0 | 7,15 | 8,15 |
| <i>Розничная цена на АЗС, центов за литр</i> | <i>23,3</i> | <i>23,8</i> | <i>27,2</i> |
| Предлагаемая ставка акциза, руб. за тонну | 1600 | 4000 | 5500 |
| Оценка розничной цены, руб. за литр | 8,0–8,6 | 9,6–11,0 | 11,5–13,6 |
| <i>Оценка розничной цены, центов за литр</i> | <i>26,6–28,5</i> | <i>32,0–36,7</i> | <i>38,4–45,3</i> |
| Увеличение розничной цены, % | 14–22% | 34–54% | 41–67% |

Оценки увеличения розничной цены на бензин показывают, что замещение выпадающих доходов исключительно за счет акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и масла приводит к значительному росту цен на эти виды топлива. Повышение ставок акцизов в три раза является оправданным с экономической точки зрения, так как в данном случае

переложение налогового бремени в значительной степени ложится на конечного потребителя, т.е. включается в расходы на эксплуатацию автотранспортных средств. Однако необходимо учитывать, что в дополнение к этому подобное повышение акцизов окажет отрицательное влияние на вооруженные силы и сельское хозяйство, которые являются секторами, потребляющими значительные объемы топлива и одновременно финансируемыми (в случае вооруженных сил) и субсидируемыми (в случае сельского хозяйства) государством. Кроме того, повышение розничных цен на бензин будет иметь и определенные социальные последствия, связанные как с увеличением издержек на эксплуатацию частного автотранспорта, так и с увеличением издержек на перевозку грузов, осуществляемую автомобильным транспортом, что может привести к увеличению потребительских цен и цен производителей.

6.2. Увеличение ставки налога на прибыль или ставки подоходного налога

Рассмотрим вариант, при котором замещение выпадающих доходов при отмене НПА происходит за счет увеличения ставки налога на прибыль (базовой ставкой предполагается ставка налога на прибыль 24%). Как и ранее, предполагается, что увеличение ставки налога на прибыль не приводит к снижению базы налога. Чтобы полностью компенсировать снижение доходов при отмене НПА, следует увеличить ставку налога на прибыль на 6 п.п. (см. табл. 6.5).

Таблица 6.5

| Расчет выполнен в условиях 2001 г. | Начальные условия (льготы отменены) | | После увеличения ставки (льготы отменены) | |
|---|-------------------------------------|------------------------|---|------------------------|
| | ставка налога | поступления, млрд руб. | ставка налога | поступления, млрд руб. |
| Налог на прибыль | 24% | 513,9 | 30% | 642,4 |
| Итого увеличение поступлений налога вследствие увеличения ставок | | | | 128,5 |
| Поступления налога на пользователей автодорогами в 2001 г. (оценка) | | | | 128,8 |

Аналогичный расчет того, насколько следует увеличить ставку подоходного налога, показывает, что для компенсации в предположении, что база налога не уменьшается, ее следует увеличить более чем на 6 п.п. (см. табл. 6.6).

Таблица 6.6

| Расчет выполнен в условиях 2001 г. | Действующая ставка | | После увеличения ставки | |
|---|--------------------|------------------------|-------------------------|------------------------|
| | Ставка налога | Поступления, млрд руб. | Ставка налога | Поступления, млрд руб. |
| Подоходный налог | 13% | 255,5 | 19% | 373,4 |
| Итого увеличение поступлений налога вследствие увеличения ставок | | | | 117,9 |
| Поступления налога на пользователей автодорогами в 2001 г. (оценка) | | | | 128,8 |

Официально заявленные направления налоговой политики предполагают, что ставки налога на прибыль 24% и подоходного налога 13% установлены на длительное время и меняться не будут. Поэтому варианты замещения поступлений при отмене НПА увеличением ставок налога на прибыль и подоходного налога являются скорее условными ориентирами для демонстрации того, что выпадающие доходы достаточно велики и их замещение требует серьезных изменений ставок основных налогов.

Повышение ставок акцизов сопряжено со значительным противодействием со стороны нефтеперерабатывающей отрасли, так как это приводит к увеличению налоговых платежей нефтеперерабатывающих заводов. Здесь также необходимо учитывать переложение акциза в цену бензина и дизельного топлива, при котором увеличение налоговых платежей нефтеперерабатывающего завода будет сопровождаться увеличением выручки от реализации топлива.

Одним из предлагаемых альтернативных вариантов повышения акцизов является разделение акциза на две части, одна из которых взимается на НПЗ, а вторая – на бензоколонках при розничной продаже бензина. Помимо меньших налоговых платежей НПЗ этот вариант также может быть полезен с точки зрения распределения источников замещения выпадающих доходов по уровням бюджетной системы, так как в отличие от НПЗ бензоколонки распределены относительно равномерно по регионам РФ. Одним из наиболее важных недостатков данного варианта является сложность администрирования и контроля за уплатой части акциза, взимаемого на бензоколонке, в отличие от НПЗ. Как показывает практика использования подобных налогов (часть налога на реализацию ГСМ до 2001 г., взимаемая на бензоколонке, вмененный налог и др.), собираемость подобного налога очень низка вследствие уклонения от его уплаты через сокрытие оборотов нефтепродуктов или продажу бензина помимо бензоколонок.

В целом же в сложившейся ситуации необходимо осознавать, что в современной ситуации индексация акцизов в три раза вряд ли возможна, хотя

увеличение акцизов является логичным источником замещения выпадающих доходов. В этой связи предложения Правительства РФ о 45% индексации акцизов является вполне рациональным, хотя и достаточно осторожным.

6.3. Увеличение ставок акцизов на 45%

Предложение об индексации акцизов на 45% соответствует следующим специфическим ставкам акцизов (см. *табл. 6.7*).

Таблица 6.7

| | Ставки акцизов в 2001 г., руб./т | Ставки, принятые на 2002 г. руб./т | Ставки на 2003 г. (индексация ставок 2002 г на 45%), руб./т |
|--|----------------------------------|------------------------------------|---|
| Акцизы на автомобильный бензин (с октановым числом до 80/свыше 80) | 1350/1850 | 1512/2072 | 2190/3005 |
| Акцизы на дизельное топливо | 550 | 612 | 885 |
| Акцизы на моторные масла | 1500 | 1680 | 2435 |

Оценка поступлений акцизов с указанным увеличением ставок дает следующие результаты (см. *табл. 6.8*):

Таблица 6.8

| | До увеличения акцизов | | После увеличения акцизов | |
|--|-----------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|
| | ставка акциза, руб./т | поступления, млрд руб. | ставка акциза, руб./т | поступления, млрд руб. |
| Акцизы на автомобильный бензин (с октановым числом до 80/свыше 80) | 1350/1850 | 30,7 | 2190/3005 | 49,9 |
| Акцизы на дизельное топливо | 550 | 15,3 | 885 | 24,6 |
| Акцизы на моторные масла | 1500 | 2,27 | 2435 | 3,69 |
| Итого поступлений акцизов | 78,2 | 48,3 | | 73,4 |
| Итого увеличение поступлений акцизов вследствие увеличения ставок | | | | 29,9 |
| Поступления налога на пользователей автодорогами в 2001 г. | | | | 103,8 |

Соответствующее увеличение ставок акцизов также должно вызвать увеличение цен, которое соответственно будет ниже, чем в предыдущем варианте. Оценки увеличения цен для варианта индексации акцизов на 45% дают следующие результаты (см. *табл. 6.9*):

Таблица 6.9

| | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|
| Расчет выполнен в условиях ноября-декабря 2001 г. | Диз.топливо | АИ-80 | АИ-92 |
| Ставка действующего акциза, руб. за тонну | 550 | 1350 | 1850 |
| Розничная цена на АЗС, руб. за литр | 7,0 | 7,15 | 8,15 |
| <i>Розничная цена на АЗС, центов за литр</i> | 23,3 | 23,8 | 27,2 |
| Предлагаемая ставка акциза, руб. за тонну | 885 | 2190 | 3005 |
| Оценка розничной цены, руб. за литр | 7,3–7,5 | 7,9–8,4 | 9,2–9,9 |
| <i>Оценка розничной цены, центов за литр</i> | 24,4–25,0 | 26,4–27,9 | 30,7–32,9 |
| Увеличение розничной цены, % | 4%–7% | 11%–17% | 13%–21% |

В дополнение к 45% индексации акцизов предлагается ввести региональный транспортный налог, взимаемый по специфической ставке с единицы мощности автомобильного транспорта (или по действующей схеме с единицы объема двигателя) и обладающий значительной прогрессивностью. По предварительным оценкам Министерства финансов РФ и Государственной службы дорожного хозяйства Министерства транспорта РФ поступления этого налога могут быть увеличены до 30–40 млрд руб. в год. Если будет принят соответствующий законопроект, различные варианты которого в настоящее время рассматриваются в Государственной думе РФ, и данный налог будет введен, то предлагаемые в настоящее время ставки (более 20 тыс. руб. в год с иностранного автомобиля представительского класса), скорее всего, будут снижены в процессе прохождения этого законопроекта в Государственной Думе РФ. Возможно также введение дополнительных сборов за пользование автомобильными дорогами (евровиньет и др.), что позволит собрать дополнительно около 10 млрд руб.⁵⁴

Помимо предложений Правительства РФ в настоящее время существуют также различные варианты предложений по введению дорожного налога, который по базе налогообложения и экономическим свойствам представляет собой промежуточный вариант между налогом на добавленную стоимость и оборотным налогом. С учетом общей концепции совершенствования налоговой системы и особенностей данных предложений введение подобных налогов представляется нелогичным, и они вряд ли будут одобрены.

Приемлемым вариантом является использование компенсационной меры в виде введения специального налога (возможно временного), который

⁵⁴ В тексте приведены примерные оценки поступлений. На основе данных о базе налогов оценки поступлений могут быть уточнены.

взимался бы по базе налога на добавленную стоимость и являлся фактически увеличением ставки НДС. Данный вариант является удобным и простым с точки зрения налогового администрирования, кроме того, это согласуется с уже имеющимся опытом введения специального налога для поддержки отдельных отраслей промышленности, действовавшего в 1994–1995 гг.

Предварительные расчеты, выполненные в ИЭПП и согласующиеся с оценками Министерства финансов РФ, показывают, что при отмене льгот для сохранения поступлений налога на прежнем уровне ставка НДС может быть снижена примерно до 16%. Для компенсации поступлений отменяемого НПА вместе с отменой льгот по НДС ставка налога на добавленную стоимость должна быть сохранена на прежнем уровне (предполагается, что происходит увеличение базы НДС за счет отмены льгот). Для того чтобы получить возможность увеличить поступления НДС, аргументируя это увеличение замещением отменяемого НПА, необходимо рассматривать эти законопроекты одним пакетом в ГД РФ. Результаты расчетов (в условиях 2001 г.) приведены в *табл. 6.10*.

Таблица 6.10

| Расчет выполнен в условиях 2001 г. | Со снижением ставки и отменой льгот по НДС | | Без снижения ставки с отменой льгот по НДС | |
|--|--|---------------------------|--|---------------------------|
| | ставка налога | поступления, млрд руб. | ставка спецналога | поступления, млрд руб. |
| Налог на добавленную стоимость | 16% | 434,7 | | |
| Специальный налог (увеличение поступлений за счет введения Дополнительно специального налога по базе НДС в предположении, что база налога не изменяется при увеличении ставки) | | | 1% | 27,2 |
| | | | 2% | 54,3 |
| | | | 3% | 81,5 |
| Поступления налога на пользователей автодорогами в 2001 г. (оценка) | | | | 128,8 |

Данные компенсационные меры позволят частично покрыть дефицит средств, возникающий при отмене налога на пользователей автомобильными дорогами. С учетом предполагаемого объема финансирования за счет индексации акцизов и введения транспортного налога можно предложить установление ставки специального налога на уровне 1–2%.

В дополнение к приведенным выше вариантам необходимо отметить, что при компенсации выпадающих доходов в результате отмены НПА за счет акцизов и НДС происходит перераспределение доходов в пользу федерального бюджета. Поэтому для сохранения пропорций доходов федераль-

ного и региональных бюджетов (территориальных дорожных фондов) при неизменном соотношении сетей федеральных и региональных дорог необходимо пересмотреть механизмы распределения субвенций на строительство и обслуживание дорог.

Зачисление акцизов на ГСМ в региональные бюджеты нецелесообразно вследствие небольшого количества нефтеперерабатывающих заводов и их неравномерного распределения по регионам на территории России. Об этом можно судить по поступлениям акцизов по регионам в 2001 г. (см. *рис. 6.1*).

Как упоминалось выше, возможен и другой вариант с взиманием всего акциза или его части на бензоколонках при конечном потреблении бензина. Однако, как показывают оценки потребления бензина по регионам РФ, данный вариант хотя и дает некоторое распределение поступлений по регионам по сравнению со взиманием акцизов с производителей бензина, тем не менее, распределение поступлений все равно будет достаточно неравномерным (см. *рис. 6.2*).

В этом смысле использование налога на добавленную стоимость предпочтительнее, так как его распределение по регионам гораздо лучше соответствует распределению поступлений отменяемого налога на пользователей автомобильными дорогами (см. *рис. 6.3*).

При рассмотрении распределения поступлений НДС между различными регионами необходимо учитывать аргументы, по которым налог на добавленную стоимость должен собираться в федеральный бюджет (возмещение НДС, несовпадение региона создания добавленной стоимости и региона уплаты налога и др.). Это означает, что при замещении выпадающих доходов при отмене НПА при помощи специального налога, взимаемого по базе НДС, поступления специального налога предпочтительнее собирать в федеральный бюджет, одновременно с этим распределяя часть этих средств между региональными бюджетами (территориальными дорожными фондами) на основании некоторых оценок потребностей в финансировании.

Как показывают приведенные выше расчеты, отмена НПА с замещением выпадающих доходов за счет повышения акцизов на ГСМ и, возможно, введения других налогов, без принятия дополнительных мер приведет к перераспределению доходов в пользу федерального бюджета. Это указывает на то, что, по-видимому, отмена налога с 2003 г. должна быть согласована с изменением методики распределения финансовой помощи регионам, которая может выделяться как форме нецелевой финансовой помощи (трансферты из ФФПР), так и в форме субвенций и субсидий на поддержку дорожного хозяйства. В любом случае такие изменения механизмов выделения финансовой помощи требуют пересмотра соответствующих методик и разработки региональных нормативов расходов на дорожное хозяйство.

Одним из вариантов компенсации доходов региональных бюджетов (территориальных дорожных фондов) является увеличение региональной ставки налога на прибыль с одновременным снижением федеральной доли. Другим обсуждаемым вариантом является увеличение региональной доли земельного налога или взимание части акциза (в размере предлагаемой индексации) на бензоколонке с зачислением поступлений в региональный бюджет (при рассмотрении последнего варианта необходимо учитывать опыт подобного взимания акцизов, который показывает, что собираемость акциза с бензоколонок чрезвычайно низка).

6.4. Последствия реформирования дорожных налогов, повышения акцизов на автомобильный бензин и введения акцизов на дизельное топливо и масла для двигателей в 2001 г.

Принятие в июне 2000 г. главы 22 «Акцизы» второй части Налогового кодекса РФ с существенным повышением акцизов на автомобильный бензин и введением акцизов на дизельное топливо и масла для двигателей одновременно с реформированием налогов, являющихся источниками формирования дорожных фондов, сопровождалось следующими основными изменениями (см. табл. 6.11).

Таблица 6.11

| Предлагаемые изменения: | |
|---|---------------------------------------|
| Налог на пользователей автомобильными дорогами | снижение ставки с 2,5% (средн.) до 1% |
| Налог на реализацию горюче-смазочных материалов | отмена |
| Налог на приобретение автотранспортных средств | отмена |
| Налог с владельцев транспортных средств | сохранение ставок |
| Акцизы на бензин с октановым числом свыше 80 | увеличение с 585 до 1850 руб. за т |
| Акцизы на бензин с октановым числом до 80 | увеличение с 455 до 1350 руб. за т |
| Акцизы на дизельное топливо | введение со ставкой 550 руб. за т |
| Акцизы на моторные масла | введение со ставкой 1500 руб. за т |

Внесенные в налоговое законодательство изменения могли оказать существенное влияние на потребительские цены и цены производителей, особенно вследствие повышения акцизов на бензин и отмены налога на реализацию ГСМ, который взимался по ставке 25%. В рамках мероприятий по мониторингу и оценке последствий налоговой реформы во время принятия этих изменений в ИЭПП были проведены расчеты, которые указывали на то, что цены на бензин не должны были значительно измениться (подробнее см. ниже), так как увеличение акцизов по влиянию на цену бензина примерно соответствовало отменяемому налогу на реализацию ГСМ. Однако во второй половине 2000 г. наблюдался резкий рост цен на бензин, который, в дополнение к прочим факторам (рост цен на нефть, летнее сезонное увеличение спроса на топливо и др.), можно также частично отнести и к формированию ожиданий повышения цен на бензин вследствие увеличения

акцизов. Динамика индекса потребительских цен, цен производителей и потребительских цен на автомобильный бензин в РФ в 2000–2001 гг. приведена на *рис. 6.4*.

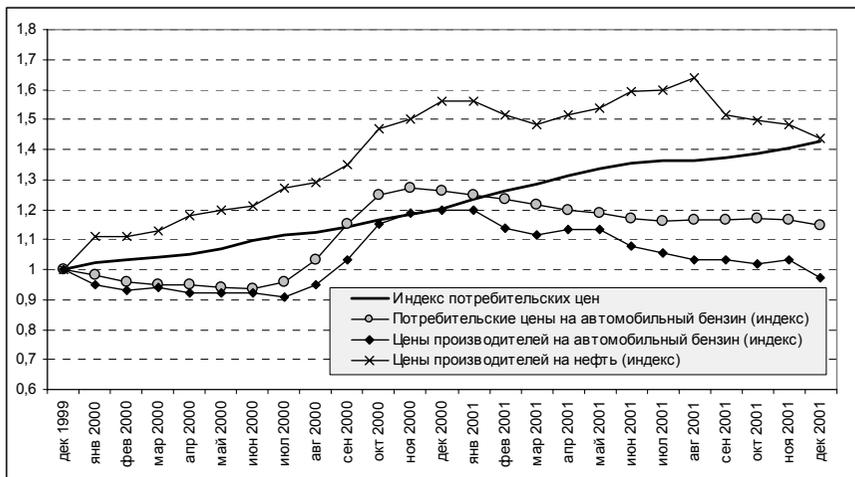


Рис. 6.4

Необходимо отметить, что уже после повышения акцизов с января 2001 г. в течение 2001 г. цены на бензин не росли, а снижались, причем особенно сильно снизились цены производителей (более чем на 15% в течение года). Подобная динамика цен на автомобильный бензин на фоне общего роста потребительских цен более чем на 18% частично свидетельствует о неоправдавшихся ожиданиях по повышению цен на автомобильный бензин.

Соответственно, принятые меры по реформированию дорожных налогов и повышению акцизов привели к следующим результатам (поступления акцизов приведены после корректировки с учетом сроков уплаты, подробнее см. выше):

Таблица 6.12

| | 2001 г. | Расчеты ИЭПП 2000 г., приведенные в условия 2001 г. |
|--|---------|---|
| Налог на пользователей автомобильными дорогами (млрд руб.) | 128,8 | 79,8 |
| Налог с владельцев транспортных средств (млрд руб.) | 6,2 | 3,3 |
| Акцизы на автомобильный бензин (млрд руб.) | 30,7 | 44,7 |
| Акцизы на дизельное топливо (млрд руб.) | 15,3 | 17,1 |
| Акцизы на моторные масла (млрд руб.) | 2,3 | 2,2 |
| Всего доходов, ориентированных на дорожное строительство (млрд руб.) | 183,3 | 147,2 |
| Цена на бензин (АИ-80) в декабре 2001 г., руб. за л | 7,10 | 7,0 |
| Цена на бензин (АИ-92) в декабре 2001 г., руб. за л | 8,13 | 8,7 |
| Цена на дизтопливо в декабре 2001 г., руб. за л | 7,0 | 5,9 |

Во втором столбце *табл. 6.12* приведены результаты расчетов 2000 г., которые были проведены в ИЭПП во время принятия соответствующих законодательных решений. Эти расчеты были проведены на основе данных о налоговых поступлениях за 1999 г. с корректировкой на изменение ставок и приведением в условия 2001 г. (налоговые поступления индексированы с использованием дефлятора ВВП и прогнозируемого экономического роста в 2000–2001 гг. по сравнению с 1999 г., расчетные цены индексированы с использованием прогнозных значений индекса потребительских цен).

Сравнение расчетов с фактическими результатами показывает, что повышение акцизов на бензин привело к меньшему, чем предполагалось нами, увеличению поступлений, – в 2001 г. сборы акцизов ниже расчетного значения (поступления за год по налоговой статистике еще ниже, так как по переходному положению о трехмесячной отсрочке платежа в 2001 г. акцизы за последний квартал года должны были быть уплачены уже в 2002 г.). Введение акцизов на дизельное топливо привело к более высокому, чем предполагалось, увеличению цен (цены выросли с превышением оценок примерно на 15%).

В целом необходимо отметить, что принятые в 2000 г. меры по отмене налога на реализацию ГСМ, снижению ставки налога на пользователей автомобильными дорогами и замещению выпадающих доходов путем повышения акцизов на автомобильный бензин и введения акцизов на дизельное топливо и масла для двигателей, как и ожидалось, не вызвали значительного повышения цен в долгосрочной перспективе. Сравнение результатов

расчетов показывает, что анализ влияния повышения акцизов на розничные цены бензина дает удовлетворительные прогнозные значения цен (даже несколько завышенные для высокооктанового бензина). При этом оценка поступлений простой корректировкой на изменение ставки завышает поступления акцизов, т.е. нельзя пренебрегать тем, что увеличение ставки акцизов может привести к сокращению базы налогов как вследствие роста уклонения (нелегальный оборот топлива, реализация неподакцизных нефтепродуктов с последующим добавлением добавок, повышающих октановое число, уклонение через ЗАТО⁵⁵ и др.), так и вследствие возможного изменения производства в долгосрочной перспективе.

⁵⁵ С 2001 г. уклонение через регистрацию предприятий в закрытых административно-территориальных образованиях стало возможным только через Байконур. При этом по оценкам специалистов Министерства финансов РФ уклонение от уплаты акцизов через Байконур в 2001 г. составило около 14 млрд руб.

Глава 7. Ход реализации и перспективы налоговой реформы, анализ закономерностей динамики налоговых поступлений, оценка влияния законодательных изменений на величину налоговых поступлений

7.1. Реализация налоговой реформы к началу 2001 г.

Первый этап налоговой реформы включал в себя принятие четырех глав второй части Налогового кодекса РФ – «Налог на доходы физических лиц», «Акцизы», «Налог на добавленную стоимость», «Единый социальный налог».

По налогу на доходы физических лиц (подходному налогу) основным нововведением было установление единой ставки в размере 13%. При этом для отдельных видов доходов, таких, как: выигрыши в лотерею, выигрыши и призы, получаемые в конкурсах, играх и других рекламных мероприятиях, страховые выплаты по договорам добровольного страхования в случае, если такие выплаты превышают проиндексированную на инфляцию сумму внесенных страховых взносов (по договорам личного страхования) или размеры ущерба застрахованному имуществу (по договорам имущественного страхования), процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из трех четвертых действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации и 9% годовых суммы вклада в иностранной валюте, суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств ниже трех четвертей ставки ЦБ – установлена повышенная ставка в размере 35%.

В значительной степени уменьшено двойное налогообложение дивидендов путем зачета ранее уплаченных сумм налога на прибыль в счет обязательств по подходному налогу.

Существенно увеличен необлагаемый минимум (до 400 руб. в месяц до достижения доходом уровня 20 000 руб.), а также так называемый вычет на детей (до 300 руб. в месяц). Установлен ряд льгот социального характера. В частности, расходы на образование, свое или своего ребенка, в размере

25 000 руб. вычитаются из налогооблагаемой базы налогоплательщика. Аналогичный порядок установлен и для расходов на здравоохранение, за исключением расходов на дорогостоящие виды лечения по перечню, утвержденному Правительством РФ, которые вычитаются из налогооблагаемой базы в размере фактически осуществленных расходов.

Размер имущественного вычета при продаже недвижимости установлен на уровне 1 000 000 руб., при продаже прочих видов имущества – 125 000 руб., при покупке или новом строительстве – на уровне 600 000 руб. 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.

Единый социальный налог заменил собой страховые взносы, взимавшиеся ранее в социальные государственные внебюджетные фонды. При этом ставка единого социального налога расщепляется на несколько частей: по ставке 28% (22,8% – для индивидуальных предпринимателей) налог зачисляется – в Пенсионный фонд, 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. Государственный фонд занятости консолидируется в федеральный бюджет.

Установлена регрессия социального налога со следующей шкалой: 35,6% – при уровне годового дохода на одного работника до 100 тыс. руб., 20% – при уровне дохода от 100 тыс. до 300 тыс. руб., 10% – при уровне дохода от 300 тыс. до 600 тыс. руб. и, наконец, 5% – (2% – с 1 января 2003 г.) для доходов свыше 600 тыс. руб. При этом возможность применения регрессии обусловлена определенным размером средней заработной платы на предприятии при соответствующем количестве работников. Налоговая база, равно как и перечень не подлежащих налогообложению социальным налогом доходов, приведены в соответствии с налоговой базой налога на доходы физических лиц.

При принятии 2-й части Налогового кодекса был решен целый ряд важных проблем функционирования НДС. В число налогоплательщиков включены индивидуальные предприниматели. За счет сокращения перечня услуг, освобождаемых от уплаты НДС, расширена налоговая база. В целях снижения затрат на налоговое администрирование предусмотрена возможность выхода из режима плательщика НДС при том условии, что величина выручки за квартал не превышает 1 млн руб. С 1 июля 2001 г. предусмотрен

переход от взимания налога по принципу страны происхождения к принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами СНГ. Налоговым кодексом для налогоплательщика была предусмотрена возможность выбора учетной политики между кассовым методом определения момента возникновения налоговых обязательств и соответствующим общепринятым в международной практике нормам методом начислений.

По акцизам, помимо индексации ставок на алкогольную продукцию, было принято решение разделить уплату акцизов на алкогольную продукцию между ее производителями и организациями, занимающимися ее оптовой реализацией, при введении с 1 июня 2001 г. режима акцизного склада. Введены акцизы на дизельное топливо и моторные масла, а ставки акциза на бензин повышены по сравнению с существующими в среднем приблизительно в три раза в рамках компенсации отмены налога на реализацию ГСМ и снижения ставки налога на пользователей автомобильных дорог, взимаемого с оборота предприятий. Если в настоящее время ставки акцизов на легковые автомобили установлены в зависимости от объема двигателя, то согласно соответствующей главе НК – в зависимости от мощности двигателя.

Кроме того, законом о введении в действие второй части Налогового кодекса РФ было установлено, что окончательная отмена налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев автотранспортных средств произойдет с 1 января 2003 г., был несколько расширен список изначально предполагавшихся к принятию освобождений от уплаты НДС, хотя в то же время срок действия иных освобождений был ограничен, а с 1 января 2002 г. переход на определение объема реализации товаров (работ, услуг) в целях налогообложения по выставлению счетов-фактур (по методу начислений) может быть осуществлено по выбору налогоплательщика. При этом следует отметить некоторое искажение смысла метода начислений: в соответствии с принятыми изменениями налогоплательщики, избравшие в качестве учетной политики метод начислений, имеют право определять лишь момент возникновения налоговых обязательств по данному налогу, в то время как право на вычет, как и ранее, возникает лишь после подтверждения фактической уплаты входящего налога в составе цены приобретения.

7.2. Налоговая политика в 2001 г.

Значительная часть произведенных за 2001 г. изменений в налоговом законодательстве анализируется в главах настоящей книги, посвященных конкретным налогам, а именно налогу на добавленную стоимость, акцизам, налогу на прибыль предприятий, налогообложению малого предпринимательства, налогообложению в минерально-сырьевом секторе. Однако некоторые изменения не нашли там отражения. Ниже в данном разделе приводится информация о таких изменениях.

Администрирование

Федеральным законом от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (вступит в силу с 1 июля 2002 г.) принят Кодекс РФ об административных правонарушениях (КАП РФ).

Этот кодекс регулирует вопросы, связанные с наложением административных штрафов за неуплату налогов (сборов). Согласно главе 3 административный штраф является денежным взысканием и может выражаться в величине, кратной сумме неуплаченных налогов, сборов. Размер административного штрафа, исчисляемого исходя из суммы неуплаченных налогов, сборов, не может превышать трехкратный размер стоимости соответствующего предмета, суммы неуплаченных налогов, сборов.

Главой 15 установлены размеры штрафов должностных лиц за нарушения финансового (налогового и банковского законодательства, законодательства о бухгалтерском учете и отчетности, о рынке ценных бумаг). Установлены конкретные размеры штрафов за нарушения налогового законодательства, в том числе за непостановку на налоговый учет, нарушение срока постановки на налоговый учет; нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации и др. Этой же главой установлены административные штрафы за неисполнение должностными лицами банков обязанностей, связанных с ведением счета налогоплательщика и пр.

Главой 16 установлены штрафы за административные правонарушения таможенных правил. Главами 23 и 28 определен порядок рассмотрения дел об административных правонарушениях налоговыми органами, федеральными органами налоговой полиции, таможенными органами.

Постановлением Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. № 100 установлен порядок признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням по федеральным налогам и сборам для целей применения ст. 59 НК РФ. Признаются безнадежными к взысканию и списываются недоимка и задолженность по пеням по федеральным налогам и сборам (далее именуется – задолженность) при ликвидации организации; признании банкротом индивидуального предпринимателя; смерти или объявления судом умершим физического лица – по всем налогам и сборам, а в части поимущественных налогов – в размере, превышающем стоимость его наследственного имущества, либо в случае перехода наследства к государству.

Постановлением Правительства РФ от 21 августа 2001 г. № 602 утвержден порядок определения налоговой базы при исчислении НДС по авансовым и иным платежам, полученным организациями-экспортерами в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по ставке 0%, длительность производственного цикла изготовления которых превышает 6 месяцев.

Авансовые или иные платежи, полученные организациями – экспортерами в счет предстоящих поставок на экспорт товаров, не включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость только после документального подтверждения организациями – экспортерами их поступления.

В случае неподтверждения в установленном порядке права на применение налоговой ставки 0% эти товары подлежат обложению налогом на добавленную стоимость в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Письмом Минфина России от 6 февраля 2001 г. № 03-07-28/25 разъясняется, что распределение налогов по уровням бюджетной системы осуществляют только органы Федерального казначейства. С момента вступления в силу федерального закона о федеральном бюджете на конкретный финансовый год по всем поступающим в бюджетную систему Российской Федерации платежам при их распределении в разные уровни бюджетов необходимо применять нормативы отчислений, утвержденные на этот конкретный год, независимо от того, в каком периоде платежи были начислены (в частности, в каком периоде возникла обязанность уплатить налог).

Определением Конституционного суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О дано разъяснение по вопросам применения постановления Конституционного суда РФ от 12.10.1998 по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

МНС России просил разъяснить вопрос о том, может ли считаться уплаченным списанный банком налог, реально не перечисленный в бюджет, при отсутствии соответствующих денежных средств на корреспондентском счете банка, а также при отсутствии денежных средств на расчетном счете налогоплательщика. Согласно определению КС РФ, такой подход правомерен только в отношении добросовестных налогоплательщиков. При этом налоговые органы должны доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков и банков в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации. В случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств налоговые органы для установления недобросовестности налогоплательщиков вправе осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах иски, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всех полученных средств по таким сделкам.

Письмом МНС России от 8 августа 2001 г. № ШС-6-14/613 разъясняется порядок применения ст. 83, 116 и 117 Налогового кодекса Российской Федерации.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

На налогоплательщика, вставшего на учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 Налогового кодекса Российской Федерации оснований, не может быть возложена предусмотренная ст.ст. 116, 117 Налогового кодекса Российской Федерации ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на учет или уклонение от повторной постановки на учет в том же самом налоговом органе по иному упомянутому в этой статье основанию.

Единый социальный налог

В течение 2001 г. в соответствии со ст.ст. 25 и 26 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2001 г.» от 27.12.2000 г. в 2001 г. ряд министерств (Министерство обороны Российской Федерации, Министерство внутренних дел Российской Федерации и др.) освобождены от уплаты единого социального налога (взноса) в части, исчисляемой и уплачиваемой в

Фонд социального страхования Российской Федерации, фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд Российской Федерации с денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых отдельными категориями военнослужащих (служащих) в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы.

Федеральным законом от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ внесены изменения и дополнения в НК РФ, некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах. Этим законом уточнена редакция ряда ключевых положений главы 24 НК РФ «Единый социальный налог», в частности, касающихся определения понятий налогоплательщика, объекта налогообложения (увязан с главами «Налог на прибыль», «Подходный налог с физических лиц», порядком определения налогооблагаемой базы при упрощенной системе и пр.), налоговой базы.

Для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, налоговая база определена как произведение валовой выручки и коэффициента 0,1.

Уточнены правила применения регрессивной шкалы. В случае, если на момент уплаты авансовых платежей накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет сумму менее 2500 руб., налог уплачивается по максимальной ставке, независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо. Такие налогоплательщики не вправе до конца налогового периода использовать регрессивную шкалу ставки налога.

При расчете величины налоговой базы в среднем на одного работника у налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 человек не учитываются выплаты в пользу 10% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 человек (включительно) – выплаты в пользу 30% работников, имеющих наибольшие по размеру доходы. При расчете налоговой базы в среднем на одного работника учитывается средняя численность работников.

Для исчисления суммы налога (авансового платежа по налогу) применяемые ставки налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, уменьшаются на ставки тарифа страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию, подлежащего уплате в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Письмом МНС России от 8 октября 2001 г. № СА-6-05/759 направило уточненный Порядок заполнения расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу (взносу) для индивидуальных предпринимателей и физических лиц, выступающих в качестве работодателей (Приложение № 6 к Приказу МНС России от 29.12.2000 № БГ-3-07/469, с изменениями и дополнениями, утвержденными Приказом МНС России от 18.07.2001 № БГ-3-05/243). Авансовые платежи по налогу уплачиваются налогоплательщиками ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца.

Расчет по авансовым платежам по единому социальному налогу (взносу) представляется в территориальную инспекцию МНС России по месту постановки налогоплательщика на учет не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным.

Совместным письмом МНС России № БГ-6-05/658; ПФР РФ № МЗ-16-25/7003; ФСС РФ № 02-08/06-2065П; ФОМС № 3205/80-1/и от 28 августа 2001 г. разъясняется порядок уплаты единого социального налога (взноса) налогоплательщиками – организациями, в состав которых входят обособленные подразделения.

В соответствии с пунктом 9 ст. 243 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики – организации, в состав которых входят обособленные подразделения, уплачивают единый социальный налог (взнос) по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины налоговой базы, относящейся к этому обособленному подразделению. Налогоплательщики – организации, в состав которых входят обособленные подразделения, не имеющие отдельного баланса, расчетного счета, не начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу работников и физических лиц, могут производить уплату единого социального налога (взноса) централизованно по месту своего нахождения. Расчет условий для применения регрессивных ставок единого социального налога (взноса) производится в целом по организации.

Налог на прибыль предприятий

Федеральным законом от 9 мая 2001 г. № 50-ФЗ внесены изменения и дополнения в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предпри-

ятий и организаций» в связи с проведением новации государственных ценных бумаг Российской Федерации.

Федеральным законом в дополнение к ранее принятому порядку предусмотрен конкретный механизм определения льготируемой прибыли и процентного дохода при реализации государственных ценных бумаг, полученных в результате новации облигаций внутреннего государственного валютного облигационного займа III серии (далее – ОВГВЗ серии III).

Кроме того, расширены льготы первичным владельцам государственных ценных бумаг, полученных при новации. Они вправе направлять на погашение убытков от реализации (выбытия) полученных в ходе новации государственных ценных бумаг доходы от реализации (выбытия) всех ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг. Детализирован порядок направления средств от погашения облигаций федерального займа с постоянным купонным доходом (ОФЗ – ПД) на уплату просроченной задолженности по налогам, штрафам и пеням в федеральный бюджет. Законодательно установлен новый порядок исчисления и уплаты (удержания) налога на доходы в виде процентов по государственным ценным бумагам. Этот порядок принят с учетом установленного Налоговым кодексом Российской Федерации определения процента.

Для целей применения льготы по налогу на прибыль научными организациями в течение 2001 г. постановлением Правительства РФ от 2 февраля 2001 г. № 91 установлен порядок определения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, при финансировании которых за счет собственной прибыли научных организаций предоставляется налоговая льгота (установлен конкретный перечень таких работ).

При этом научная организация самостоятельно определяет состав научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые предполагается финансировать за счет остающейся в ее распоряжении прибыли, и направляет в Министерство промышленности, науки и технологий Российской Федерации запрос о соответствии тематики этих работ перечню научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, финансирование которых за счет части прибыли учитывается при налогообложении. Министерство в месячный срок выдает в установленном порядке заключение о таком соответствии или несоответствии.

Основные изменения в налогообложении прибыли предприятий были внесены главой 25 «Налог на прибыль организаций», принятой в 2001 г. и вступающей в действие с 1 января 2002 г. Использование метода начисле-

ний, расширение возможности принятия к вычету необходимых для осуществления деятельности расходов, новый порядок начисления амортизации, частичная интеграция подоходного налога и налога на прибыль, снижение ставок и уменьшение несправедливости и искажений, порождавшихся множественными льготами, можно рассматривать как существенный шаг в направлении уменьшения воздействия государства на результаты производственной деятельности и уменьшения дискриминации тех налогоплательщиков, которые не были охвачены льготным режимом. Однако сохранились и определенные проблемы. Подробная информация по указанной проблеме содержится в главе 4 настоящей работы.

Подоходный налог

Федеральным законом от 30 мая 2001 г. № 71-ФЗ внесены изменения в главу второй части Налогового кодекса, посвященную подоходному налогу, в области налогообложения доходов от ценных бумаг. Перенос подхода, заложенного в законе о налоге на прибыль предприятий и организаций (деление на обращающиеся и необращающиеся на организованном рынке ценные бумаги, перечень расходов, принимаемых к вычету и т.д.), практически выводит операции с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок в самостоятельный вид деятельности налогоплательщика, но без регистрации в налоговом органе в качестве предпринимателя.

Если в отношении налога на прибыль необходимость принятия убытков как по обращающимся так и по необращающимся на организованном рынке ценным бумагам определяется тем, что рынок должен обеспечивать равные условия для ведения любой предпринимательской деятельности (а юридическое лицо – это структура создаваемая учредителями специально для ведения деятельности), то создание приоритетных условий для сделок физических лиц с необращающимися на рынке ценными бумагами по сравнению с ведением ими любой другой деятельности без регистрации в качестве предпринимателей не столь очевидна.

Не может быть применен общий подход также и к определению налоговой базы по доходам, полученным в рамках доверительного управления ценными бумагами, и доходом, полученным по сделкам с ценными бумагами в рамках договоров поручения и комиссии. ГК РФ предусматривается, что имущество, передаваемое в доверительное управление, учитывается у доверительного управляющего на отдельном балансе. Это означает, что доход (убыток) учредителя доверительного управления за отчетный (налоговый) период определяется на основании данных баланса доверительного

управления. Распространение определения налогооблагаемого дохода на доходы от передачи имущества в доверительное управление неправомерно. Расходы по договору доверительного управления производит не налогоплательщик, а управляющий. Эти произведенные им расходы возмещаются за счет имущества, переданного в доверительное управление. Кроме того, за счет имущества, переданного в доверительное управление, выплачивается вознаграждение доверительному управляющему.

Отношения по договорам поручения, комиссии, заключаемым при передаче налогоплательщиком имущества профессиональным участникам, имеющим соответствующие лицензии для совершения операций на рынке ценных бумаг, регулируются этими договорами. Расходы, которые возникают в связи с совершением поверенными, комиссионерами, агентами сделок с имуществом налогоплательщика, переданным им по договорам поручения, комиссии и т.п. могут быть подтверждены.

В соответствии со ст. 974 ГК РФ в рамках договора поручения поверенный обязан передавать доверителю без промедления все полученное по сделкам, совершенным во исполнение поручения. В соответствии со ст. 975 доверитель обязан возмещать поверенному понесенные издержки.

По договору комиссии комиссионер совершает действия от своего имени. По сделке, совершенной с третьим лицом, приобретает права и обязанности комиссионер (ст. 51 ГК РФ). В соответствии со ст. 1011 к агентским договорам применяются правила договора поручения или комиссии.

Если предметом указанных договоров являются ценные бумаги, то расходы по договорам комиссии (поручения) могут рассматриваться как расходы на приобретение (продажу) ценных бумаг.

Операции на организованном рынке осуществляются через профессиональных участников, т.е. на основании вышеуказанных договоров, поэтому вычету должны подлежать все расходы, произведенные поверенным (комиссионером), осуществляющим профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг.

Налог с продаж

Необходимость дополнительного законодательного регулирования действующего налога с продаж обусловлена решением Конституционного суда РФ. Конституционный суд РФ Постановлением от 30 января 2001 г. № 2-П определил, что при установлении Федеральным законом регионального налога с продаж федеральный законодатель не обеспечил исполнения требования о том, что объект налогообложения подлежит установлению

только Федеральным законом и надлежащим образом. Недопустимо введение региональных налогов, которые позволяют формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на плательщиков других регионов (Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г.). Предоставляя субъектам Российской Федерации право ввести налог с продаж, не был решен вопрос о юрисдикции налога. Неурегулированность Федеральным законом вопросов налоговой юрисдикции не исключает неоднократное налогообложение операций, в том числе носящих межрегиональный характер, при реализации товаров, работ и услуг за наличный расчет. Регламентация же его налоговой юрисдикции законами самих субъектов Российской Федерации может приводить к нарушению прав и интересов других субъектов Российской Федерации.

Федеральным законом от 27 ноября 2001 г. № 148-ФЗ внесены изменения и дополнения в часть II НК РФ и ст. 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». С 1.01.2002 г. вступает в силу глава 27 НК РФ «Налог с продаж», а с 1.01.2004 г. эта глава утрачивает силу.

Согласно НК РФ налог с продаж устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ, вводится в действие законами субъектов РФ (определяют ставку, порядок, сроки уплаты и форму отчетности), обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Налогоплательщиками налога с продаж являются организации и индивидуальные предприниматели по месту реализации товаров (работ, услуг) населению.

Сохранен перечень социально значимых товаров, при реализации которых населению налог не уплачивается, в том числе: хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молокопродукты, масло растительное и пр.

Налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом налога на добавленную стоимость и акцизов. Налоговый период – календарный месяц. Предельная ставка – не выше 5%.

С введением в действие на территории субъекта РФ налога с продаж не взимаются налоги, предусмотренные п/п. «г» п. 1 ст. 20, а также п/п. «г», «е», «и», «к», «л», «м», «н», «о», «п», «р», «с», «т», «у», «ф», «х», «ц» п. 1 ст. 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»:

- сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц;

- налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;
- сбор за право торговли;
- налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;
- сбор с владельцев собак;
- лицензионный сбор за право торговли вино-водочными изделиями;
- лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- сбор за выдачу ордера на квартиру;
- сбор за парковку автотранспорта;
- сбор за право использования местной символики;
- сбор за участие в бегах на ипподромах;
- сбор за выигрыш на бегах;
- сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;
- сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;
- сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- сбор за уборку территорий населенных пунктов;
- сбор за открытие игорного бизнеса.

Принятая редакция главы, посвященной налогу с продаж, частично устраняет несоответствия Конституции РФ, на которые было указано Конституционным судом. В частности, в документе имеется понятие объекта налогообложения, исключено право властей субъектов РФ дополнять перечень облагаемых налогом товаров (работ, услуг), исключены неопределенные понятия, которые не имеют юридического содержания, и т.д. К числу очевидных достоинств документа следует также отнести гармонизацию списка товаров (работ, услуг), освобождаемых от обложения налогом с продаж, с аналогичным перечнем, относящимся к налогу на добавленную стоимость. Также глава не обуславливает взимание налога формой оплаты товаров (работ, услуг).

В то же время не упоминается проблема взимания налога с продаж в случае реализации товаров (работ, услуг) организациям или индивидуальным предпринимателям для собственного потребления, что придает налогу

искажающий характер. Непонятно, будет ли взиматься налог при приобретении товаров (работ, услуг) индивидуальными предпринимателями. Вместе с тем введение механизма возмещения налога с продаж при приобретении организациями (индивидуальными предпринимателями) товаров (работ, услуг) и направлении их на производственные цели делает налог с продаж еще в большей степени аналогичным НДС.

Единый сельскохозяйственный налог

Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ внесены изменения и дополнения в часть вторую НК РФ, другие законодательные акты по налогам и сборам.

НК РФ дополнен разделом VIII.1 «Специальные налоговые режимы. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)». Единый сельскохозяйственный налог (ЕСН) вводится в действие законом субъекта Российской Федерации об этом налоге. Перевод организаций, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей на уплату ЕСН производится независимо от численности работников.

Объект обложения – площадь сельхозугодий в собственности, во владении и (или) в пользовании. Налоговой базой признается сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий. Методика ее определения устанавливается и утверждается Правительством Российской Федерации.

Перевод осуществляется при условии, что доля выручки от реализации сельхозпродукции, произведенной на сельхозугодиях, за предшествующий календарный год в общей выручке составила не менее 70%.

Перевод на ЕСН означает замену этим налогом совокупности налогов и сборов, подлежащих уплате в соответствии со ст.ст. 13, 14 и 15 Кодекса, за исключением следующих налогов и сборов:

1. налога на добавленную стоимость;
2. акцизов;
3. платы за загрязнение окружающей природной среды;
4. налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;
5. государственной пошлины;
6. таможенной пошлины;

7. налога на имущество физических лиц (в части жилых строений, помещений и сооружений, находящихся в собственности индивидуальных предпринимателей);
8. налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения;
9. лицензионных сборов;
10. страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (уплачиваются в соответствии с законодательством Российской Федерации о пенсионном обеспечении).

Не признаются сельскохозяйственными товаропроизводителями сельскохозяйственные организации индустриального типа (птицефабрики, тепличные комбинаты, зверосовхозы, животноводческие комплексы и другие), определяемые по перечню, утверждаемому законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации, в соответствии с порядком, устанавливаемым Правительством Российской Федерации.

Налоговый период – квартал. Налоговая ставка устанавливается в рублях и копейках с одного гектара сельскохозяйственных угодий. Установлено также, что замена нескольких налогов одним не является установлением нового налога, а является специальным режимом.

У единого сельскохозяйственного налога существует значительное количество недостатков. К ним, в частности, относятся следующие.

В России основой аграрного производства сохраняются крупные сельскохозяйственные предприятия, которые в состоянии вести полный бухгалтерский учет для расчета всей совокупности налогов. Для мелких же сельхозпредприятий, фермерских хозяйств и т.п. не отменены положения о вмененном налоге, который они могут использовать для упрощения учета. Распространять же вмененный налог на агрохолдинги, ведущие производства на 200–300 тыс. га и нанимающих тысячи работников, представляется малооправданным.

Большие льготы по налогообложению сельского хозяйства привели к тому, что основными платежами сельхозпредприятий государству является НДС и платежи в социальные фонды. По своей природе НДС не может быть включен в единый налог (неудачный опыт Украины в 1998 г. убедительно это показал). Таким образом, полной консолидации все налогов и платежей все равно не получается.

Введение единого налога предполагает вычленение сельхозпроизводителей так называемого индустриального типа, или, иными словами – земленинтенсивных предприятий, так как в такого рода предприятиях единая

ставка земельного налога приведет к значительному снижению налогового бремени при довольно высокой рентабельности производства. Унифицировать критерий такой «индустриальности» невозможно, а значит – классификация будет проводиться в административном порядке со всеми вытекающими отсюда негативными последствиями.

Наконец, при введении единого налога никакие законодательные ограничения не смогут заставить сельскохозяйственные предприятия продолжать вести полный объем бухгалтерского учета, что означает утрату и без того небогатой информации о деятельности предприятий. Это потеря и для государственного управления, и для бизнеса как такового.

7.3. Основные результаты первого этапа налоговой реформы

В 2001 г., как и годом ранее, бюджетная ситуация складывалась достаточно благоприятно. Однако можно выделить несколько особенностей, характеризующих исполнение бюджетов всех уровней в 2001 г.

Во-первых, стоит отметить, что темпы роста доходной части бюджета замедлились по сравнению с двумя предыдущими годами (*табл. 7.1*). Это может объясняться тем, что конъюнктура цен на номенклатуру традиционного российского экспорта стабилизировалась и перестала быть единственным важным фактором роста доходов бюджетной системы. Во-вторых, налоговые доходы консолидированного бюджета в целом несколько снизились (на 0,2 п.п. ВВП), что отражает основные изменения в налоговой системе, вступившие в силу с начала 2001 г. Данное снижение произошло за счет изменений на уровне бюджетов субъектов Федерации, налоговые поступления которых по сравнению с предшествующим годом уменьшились на 1,4 п.п. ВВП (за счет централизации НДС, отмены налога на содержание жилфонда и объектов соцкультбыта и снижения ставки на пользователей автодорог), в то время как налоговые поступления в федеральный бюджет выросли на 1,2 п.п. ВВП. В-третьих, расходы консолидированного бюджета продолжили свое снижение. В 2001 г. расходы консолидированного бюджета уменьшились почти на 2,2 п.п. ВВП (с 26,6% ВВП до 25,6% ВВП⁵⁶), что в значительной степени явилось следствием более жесткой бюджетной политики. В-четвертых, существенно сократился прирост задолженности в бюджетную систему, причем задолженность в федеральный

⁵⁶ Без учета финансовой помощи регионам из федерального бюджета.

бюджет за 2001 г. практически не увеличилась (табл. 7.2). В 2001 г. прирост сальдированной задолженности по налогам был несущественным⁵⁷. В частности, прирост сальдированной задолженности в консолидированный бюджет составил лишь 0,5% ВВП, тогда как в федеральный бюджет – менее 0,1% ВВП.

Таблица 7.1

Исполнение доходов и расходов федерального и территориальных бюджетов (% ВВП)

| | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
|-----------------------------------|-------|------|-------|------|------|------|------|------|------|------|
| Федеральный бюджет | | | | | | | | | | |
| Налоговые доходы* | 16,6 | 12,4 | 11,5 | 11,6 | 11,0 | 10,9 | 9,6 | 12,6 | 15,0 | 16,2 |
| Доходы | 16,8 | 14,0 | 13,1 | 14,3 | 12,7 | 12,5 | 11,2 | 13,7 | 16,0 | 17,5 |
| Расходы | 44,8 | 23,2 | 25,2 | 19,2 | 20,1 | 18,5 | 14,4 | 14,8 | 14,5 | 14,8 |
| Дефицит | -28,0 | -9,2 | -12,1 | -4,9 | -7,4 | -6,0 | -3,2 | -1,1 | 1,5 | 2,7 |
| Территориальные бюджеты | | | | | | | | | | |
| Налоговые доходы* | 12,0 | 13,5 | 13,5 | 12,2 | 11,8 | 13,0 | 12,1 | 12,0 | 12,2 | 10,8 |
| Доходы | 12,3 | 16,9 | 18,2 | 14,8 | 14,7 | 16,0 | 14,8 | 14,5 | 15,2 | 14,2 |
| Расходы | 12,0 | 13,1 | 17,9 | 15,2 | 15,6 | 17,3 | 15,1 | 14,5 | 14,7 | 14,2 |
| Дефицит | 0,3 | 3,8 | 0,3 | -0,4 | -0,9 | -1,3 | -0,3 | 0,0 | 0,5 | 0,0 |
| Консолидированный бюджет** | | | | | | | | | | |
| Налоговые доходы* | 18,6 | 25,9 | 25,0 | 23,8 | 22,8 | 23,9 | 21,7 | 24,6 | 27,2 | 27,0 |
| Доходы | 29,2 | 28,4 | 27,7 | 27,3 | 25,1 | 26,6 | 24,4 | 26,8 | 29,3 | 29,5 |
| Расходы | 54,7 | 36,5 | 39,5 | 32,1 | 33,0 | 32,3 | 27,9 | 28,0 | 26,6 | 25,6 |
| Дефицит | -25,6 | -8,1 | -11,8 | -4,8 | -7,8 | -5,6 | -3,6 | -1,2 | 2,7 | 3,9 |

* Включая доходы целевых бюджетных фондов.

** Без учета межбюджетных трансфертов.

Источник: Министерство финансов РФ, расчеты ИЭПП.

Прирост несальдированной задолженности в бюджетную систему в 2001 г. значительно сократился по сравнению с 2000 г. Темп ее прироста составил 3% (25% – в 2000 г.), а доля прироста в ВВП – 0,1% (1,2% – в 2000 г.).

⁵⁷ Сальдированная задолженность – задолженность по налоговым обязательствам за вычетом переплаты по налогам. До 1999 г. статистика МНС по задолженности представлялась только в виде сальдированной задолженности.

Таблица 7.2

**Задолженность по налогам в консолидированный
и федеральный бюджеты**

| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
|---|-------------|--------------|------------|--------------|--------------|---------------|
| Задолженность в консолидированный бюджет (млрд руб.) | 120 | 181 | 259 | 290 | 326 | 283 |
| Темп прироста сальдированной задолженности | 100% | 46% | 24% | 9% | 10% | -11% |
| Прирост сальдированной задолженности в долях ВВП | 3,0% | 2,4% | 2,9% | 0,7% | 0,5% | -0,5% |
| Задолженность в федеральный бюджет (млрд руб.) | 70,5 | 103,6 | 160 | 198,7 | 204,0 | 206,9* |
| Темп прироста сальдированной задолженности | 41% | 42% | 30% | 18% | 2% | 1% |
| Прирост сальдированной задолженности в долях ВВП | 1,1% | 1,3% | 2,1% | 0,8% | 0,1% | 0,0% |

* Оценка.

Источник: Министерство по налогам и сборам РФ, расчеты ИЭПП.

Анализ поступлений основных налогов

Как видно из представленной *табл. 7.3*, поступления основных налогов, за исключением налогов на внешнюю торговлю и отчислений во внебюджетные фонды, имели схожую динамику – сокращение поступлений в 2000 г. и рост в 2001 г. Эластичность основных налогов по ВВП представлена в *табл. 7.4*. Из нее видно, что рост ВВП сопровождался меньшим относительным ростом поступлений по четырем налогам. При этом лишь по акцизам и НДС падение также было зафиксировано в реальном выражении.

Таблица 7.3

Поступления основных налогов в бюджетную систему РФ

| | В % ВВП | | | В реальном выражении | |
|------------------|---------|------|------|----------------------|-------------|
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2000 к 1999 | 2001 к 2000 |
| Налог на прибыль | 6,6 | 5,7 | 5,7 | 109 | 132 |
| Подоходный налог | 3,0 | 2,5 | 2,8 | 105 | 149 |
| НДС | 11,2 | 6,5 | 7,1 | 74 | 143 |
| Акцизы | 4,2 | 2,4 | 2,7 | 72 | 148 |

Таблица 7.3 продолжение

| | В % ВВП | | | В реальном выражении | |
|--|---------|------|------|----------------------|-------------|
| | 1999 | 2000 | 2001 | 2000 к 1999 | 2001 к 2000 |
| Налоги на внешнюю торговлю | 1,9 | 3,3 | 3,6 | 221 | 146 |
| Отчисления в социальные внебюджетные фонды | 7,6 | 7,7 | 6,4 | 129 | 110 |
| Всего налогов | 33,9 | 37,6 | 34,5 | 141 | 121 |

Таблица 7.4

Эластичность основных налогов по ВВП

| | Номинальные показатели | | Реальные показатели | |
|--|------------------------|------|---------------------|------|
| | 2000 | 2001 | 2000 | 2001 |
| Налог на прибыль | 0,85 | 1,00 | 1,00 | 1,26 |
| Подоходный налог | 0,83 | 1,13 | 0,97 | 1,42 |
| НДС | 0,58 | 1,08 | 0,69 | 1,36 |
| Акцизы | 0,56 | 1,12 | 0,66 | 1,41 |
| Налоги на внешнюю торговлю | 1,74 | 1,10 | 2,04 | 1,39 |
| Отчисления в социальные внебюджетные фонды | 1,01 | 0,83 | 1,19 | 1,04 |
| Всего налогов | 1,11 | 0,92 | 1,30 | 1,15 |

Налог на прибыль

Поступления налога на прибыль выросли в реальном выражении в 2001 г. выросли по сравнению с 2000 г. на 32%. При этом сальдо финансового результата работы предприятий и организаций в 2001 г., согласно статистике Госкомстата на 1 декабря 2001 г., сократилось по сравнению с 2000 г. на 10%, а чистая прибыль – на 7%. Кроме того, доля расчетов в экономике, осуществляемых денежными средствами, увеличилась на 4%.

Рост поступлений налога на прибыль при подобной динамике прибыли в 2001 г. во многом связан с введением 5%-ного муниципального налога на прибыль для компенсации отмены налога на содержание ЖКХ. В этой связи доля налога на прибыль в ВВП осталась неизменной по сравнению с 2000 г. – 5,7% ВВП.

Подоходный налог

Поступления подоходного налога в 2001 г. выросли в реальном выражении почти в полтора раза. При этом следует учитывать, что в 2000 г. почти 90% налогоплательщиков платили подоходный налог по минимальной ставке (12%), поэтому повышение для них ставки налога на 1 п.п. привело к росту поступлений подоходного налога на 0,1% ВВП. Сокращение предельной ставки для налогоплательщиков, уплачивавших налог по более высоким предельным ставкам в 2000 г., привело, по нашим оценкам, к сокращению поступлений на 0,05% ВВП. Кроме того, расширение состава налогоплательщиков за счет военнослужащих вызвало рост поступлений подоходного налога почти 0,06% ВВП. В этой связи примерно 0,2% ВВП прироста поступлений подоходного налога в 2001 г. по сравнению с 2000 г. произошло за счет увеличения налоговой базы.

Значение эластичности реальной заработной платы по реальному ВВП достаточно невысоко (0,13)⁵⁸. В этой связи рост реального ВВП в 2001 г. на 5–5,5% мог привести к увеличению поступлений налога примерно на 0,02% ВВП. Таким образом, более чем 1,5% ВВП прироста поступлений подоходного налога, по нашей оценке, вероятно, произошло за счет легализации доходов.

Следует отметить, что в 2002 г. произойдет возмещение подоходного налога вследствие применения социального и имущественного вычетов, тогда как доначисления в условиях единой ставки налога происходить не будет. В этой связи возможно ожидать «провала» поступлений подоходного

⁵⁸ Налоговая статистика разделяет подоходный налог, удерживаемый налоговыми агентами и подоходный налог, удерживаемый налоговыми органами. Последний относится в большей степени к частным предпринимателям, адвокатам и нотариусам, а до 2002 г. также относился к налогоплательщикам, имеющим более одного места работы. Налог, удерживаемый налоговыми органами, составлял менее 5% от общих поступлений подоходного налога, несмотря на то, что декларируемые доходы всех категорий налогоплательщиков, относящихся к этой группе, составляли почти 15% от валовых задекларированных налогооблагаемых доходов всех налогоплательщиков. При этом после осуществления всех необходимых вычетов (предпринимательских расходов и т.д.) налоговая база этой группы налогоплательщиков составляла уже около 7% от суммы налогооблагаемой базы всех налогоплательщиков. Учитывая тот факт, что предприниматели могут уплачивать налог на вмененный доход вместо подоходного налога, то доля поступлений подоходного налога с них становится еще меньше.

налога в середине 2002 г. по обязательствам 2001 г., которые будут, тем не менее, учтены в поступлениях 2002 г.

НДС

Оборот розничной торговли по данным Госкомстата увеличился в 2001 г. по сравнению с предшествующим годом на 10%. Кроме того, произошли существенные изменения в законодательстве, регулирующем налог на добавленную стоимость в связи с принятием соответствующей главы Налогового кодекса. В частности, с 1 июля был произведен переход на уплату НДС по принципу «страны назначения» в отношениях со странами СНГ, были сокращены некоторые льготы. В совокупности все эти факторы привели к росту поступлений НДС в реальном выражении на 43% по сравнению с 2000 г. В то же время следует отметить, что возмещение НДС в 2001 г. возросло на 0,9 п.п. ВВП, что, в свою очередь, негативно сказалось на уровне поступлений НДС.

Акцизы

Следует отметить, что существенный рост поступлений акцизов в реальном выражении на 48% произошел в основном за счет введения новых акцизов (на дизельное топливо и моторные масла) и увеличения акцизов на бензин (примерно в три раза). В совокупности эти меры привели к увеличению поступлений акцизов в 2001 г. по сравнению с 2000 г. более чем на 0,25 п.п. в долях ВВП.

Изменения в порядке взимания акцизов на алкоголь (введение акцизных складов с 1 июля 2001 г.) незначительно повлияли на уровень поступлений этих видов акцизов в долях ВВП.

Налоги на внешнюю торговлю

Превышение поступлений налогов на внешнюю торговлю в 2001 г. над уровнем 2000 г. составило 46%, причем прошлогодний уровень поступлений импортных пошлин превышен на 62%, а экспортных – на 36%. Повышение поступлений импортных пошлин связано как с увеличением собираемости, с борьбой с контрабандой и занижением таможенной стоимости, увеличением импорта, так и с повышением ставок импортного таможенного тарифа, установленного Постановлением Правительства № 866 от 27 ноября 2000 г. Аналогичные причины привели к росту экспортных пошлин –

вследствие роста цен на нефть ставки вывозных пошлин на нее увеличивались в течение года.

Социальный налог

Поступления социального налога в реальном выражении в наименьшей степени по сравнению с другими налогами выросли в 2001 г. по сравнению с 2000 г. – на 10%, а в долях ВВП сократились на 1,3 п.п. При этом следует учитывать тот факт, что около 7% поступлений составило погашение задолженности по отчислениям в социальные бюджетные фонды, образовавшейся до 2001 г.

Подобная динамика во многом объясняется снижением суммарной ставки отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды с действовавших до 2001 г. 38,5%, уплачиваемых работодателем, и 1%, уплачиваемого работником, до 35,6% (т.е. на 10%), а для самозанятых – до 22,8%⁵⁹ (на 43%). Причем Государственный фонд занятости был интегрирован в федеральный бюджет и прекратил свое самостоятельное существование.

Как видно из *табл. 7.5*, доля поступлений в каждый из внебюджетных фондов соответствует в целом доле ставки отчислений в этот фонд в суммарной ставке. Следует отметить, что представленные данные не учитывают различия в долях сумм погашенной задолженности в соответствующий фонд в общей сумме погашенной задолженности, что приводит к существенным искажениям в структуре поступлений.

Кроме того, необходимо учитывать тот факт, что с 2001 г. действует, во-первых, регрессивная шкала социального налога, во-вторых, для самозанятых, сельскохозяйственных предприятий и адвокатов действует пониженная ставка налога. По данным за первое полугодие база социального налога, уплачиваемого работодателями, не относящимся к категориям, к которым применяется пониженные ставки, составляла 95% от всей базы социального налога. При этом более чем с 10% от этой базы налога налог уплачивался с применением регрессии (т.е. по ставкам 20%, 10% и 2% свыше 100 000 руб., 300 000 руб. и 600 000 руб. налоговой базы соответственно).

⁵⁹ Ранее совокупная ставка отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды была единой – 38,5% +1%. Социальный налог установлен в размере 26,1% – для сельскохозяйственных предприятий, 17,6% – для адвокатов.

Таблица 7.5

| | Ставка в 2000 г. | Доля в суммарной ставке | Структура поступлений в 2000 г. | Ставка в 2001 г. | Доля в суммарной ставке | Структура поступлений в 2001 г. |
|--|------------------|-------------------------|---------------------------------|------------------|-------------------------|---------------------------------|
| Пенсионный фонд | 28%+1% | 71,1% | 71,2% | 28% | 78,7% | 75,7% |
| Фонд социального страхования | 5,4% | 13,2% | 15,7% | 4% | 11,2% | 14,4% |
| Государственный фонд занятости | 1,5% | 6,9% | 4,0% | – | – | – |
| Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования | 3,6% | 8,8% | 9,5% | 3,6% | 10,1% | 9,9% |

7.4. Моделирование обязательств по уплате налогов в консолидированный бюджет РФ

Основные факторы, определяющие динамику обязательств по уплате налогов

На рассматриваемом интервале, с 1992 до 2002 г., временные ряды налоговых поступлений и обязательств по уплате налогов имеют заметные структурные изменения, которые характеризуются в первую очередь изменениями налогового законодательства. Кроме того, изменения в динамике поступлений также были вызваны изменением макроэкономической ситуации, в особенности резкими шоками, к которым можно отнести, прежде всего, экономический кризис 1998 г.

В период 1992–1993 гг., который можно охарактеризовать высокими темпами инфляции и общей нестабильностью эволюционирующей финансовой системы, видны значительные колебания налоговых обязательств (в реальном выражении в ценах декабря 1993 г.), которые по амплитуде колебаний являются наибольшими за весь рассматриваемый период. Начиная с 1994 г., колебания обязательств уменьшились, и до финансового кризиса 1998 г. временной ряд обязательств демонстрировал относительно стабильную динамику. Период, охватывающий время после кризиса 1998 г., характеризуется относительно стабильными поступлениями и наличием положи-

зованием индекса потребительских цен, для расчетов были использованы данные МЭРТ РФ⁶⁰).

Следующим важным фактором, оказывающим влияние на динамику налоговых обязательств, является инфляция. Изменение цен оказывает разнонаправленное влияние на объем налоговых обязательств. Во-первых – это отсутствие автоматической индексации в системе налогообложения. Увеличение реальных обязательств по налогам при наличии инфляции может происходить вследствие обесценения вычетов из базы налога и увеличении предельной ставки и соответственно роста реального налогового бремени при прогрессивной системе налогообложения. Во-вторых, при значительной инфляции и наличии отсрочек платежей может наблюдаться обесценение поступлений за период между возникновением обязательств и их перечислением в бюджет. В каждом случае, как для отдельных налогов, так и для суммарных налоговых поступлений, результирующий эффект будет определяться соответствующими правилами налогового законодательства и бухгалтерского учета.

На *рис. 7.2* приведена динамика суммарных налоговых обязательств, темпа инфляции и доли М0 в М2 в 1992–2001 гг.

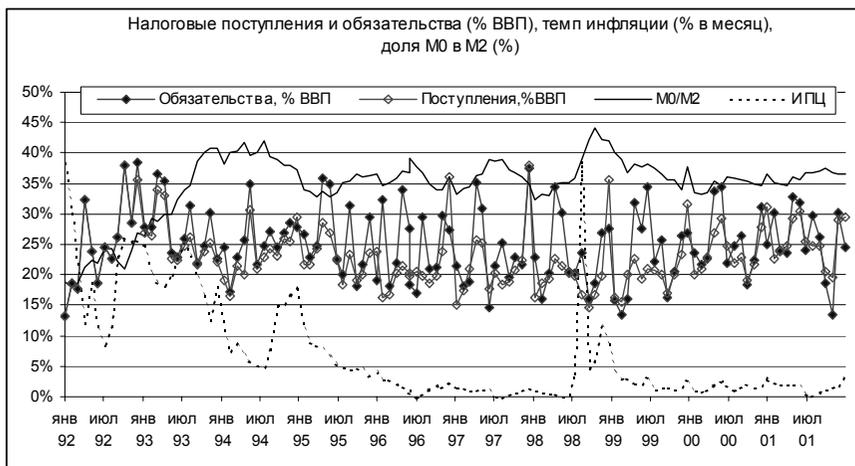


Рис. 7.2

⁶⁰ См. <http://www.economy.gov.ru/>.

Еще одним важным фактором, существенно влияющим на величину налоговых поступлений, является уклонение от налогообложения. Одним из косвенных факторов, позволяющих определить масштабы уклонения, может быть доля наличных денег $M0$ в агрегате $M2$. Оценивая уклонение при помощи этого показателя, можно предположить, что обслуживание с помощью наличных денег хозяйственных операций в теневой экономике является фактором, увеличивающим спрос на наличные деньги. Использование же наличных денег позволяет осуществлять эти операции без оформления в бухгалтерском учете. Также во многих работах, посвященных теневой экономике, в качестве показателя, характеризующего размеры скрываемых доходов, выступает объем использования электроэнергии. Последний подход основывается на предположении, что интенсивность потребления электроэнергии положительно зависит от роста теневой экономики. В нашем случае мы будем использовать данный показатель как фактор, увеличивающий долю скрываемых от налогообложения доходов. Следовательно, предполагается отрицательная зависимость налоговых обязательств от объемов потребления электроэнергии.

Не менее важным макроэкономическим фактором, воздействующим на многие экономические процессы, и в том числе государственные доходы, является динамика задолженностей между предприятиями. В качестве такого фактора мы будем использовать дебиторскую задолженность предприятий. Обязательства по уплате налога на прибыль и НДС появляются у предприятий после оплаты покупателями поставленных им товаров и услуг. Исходя из этого, рост дебиторской задолженности приводит к сокращению объемов реализации и прибыли, следовательно, к сокращению налоговых поступлений. В то же время величина дебиторской задолженности обесценивается в периоды инфляции, что также приводит к сокращению базы налогообложения. Т.е., чем больше объемы дебиторской задолженностей предприятий при заданных темпах инфляции, или же чем больше темпы инфляции при некоторой величине дебиторской задолженности, тем меньше объемы реализованной продукции, прибыли и налоговых доходов.

В данном исследовании будут рассматриваться налоговые обязательства, поскольку на динамику налоговых поступлений помимо макроэкономических факторов оказывает влияние и налоговое администрирование, а также некоторые политические факторы (в особенности до 1998 г., когда Указами Президента РФ предоставлялись отсрочки погашения налоговой задолженности). Налоговые обязательства можно вычислить как сумму налоговых поступлений и прироста недоимки за период. Как уже упомина-

лось выше, при анализе будут рассматриваться обязательства по уплате налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и подоходного налога (в сумме эти налоги составляет более 60% общих налоговых доходов консолидированного бюджета РФ), а также суммарные налоговые обязательства. В качестве базового периода для исследования был использован период 1994–2001 гг.

Налог на прибыль предприятий

Начиная с 1991 г., налог на прибыль уплачивается исходя из фактических результатов деятельности предприятия за квартал. В целях предотвращения обесценения налоговых поступлений к моменту перечисления их в бюджет были введены авансовые платежи. В течение квартала авансовые платежи должны осуществляться раз в месяц равными долями, исходя из предполагаемой прибыли за квартал. Поскольку статистика по базе налога на прибыль отсутствует, для ее оценки используются месячный объем ВВП, его различные корректировки, объем прибыли предприятий.

Вплоть до 2002 г. наибольшую долю от всех налоговых поступлений составлял налог на добавленную стоимость (в среднем 32% от суммарных налоговых платежей), поэтому оценкой базы налога на прибыль может служить ВВП, скорректированный на ставку НДС. Кроме того, в базу налога на прибыль не входит выплаченная заработная плата, что при имеющейся статистике по месячной заработной плате позволяет уточнить оценку налогооблагаемой прибыли. В качестве оценки базы налога можно использовать непосредственно объемы месячной прибыли предприятий.

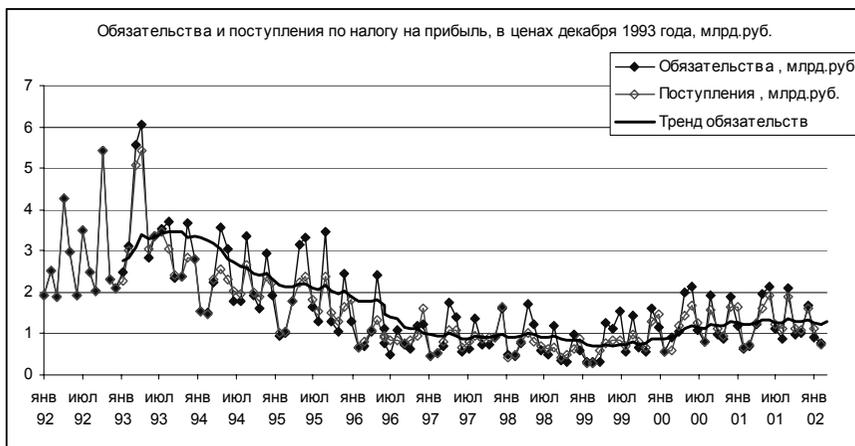


Рис. 7.3

Крайние сроки уплаты налога на прибыль согласно фактическим результатам за квартал, после которых начинают действовать штрафные санкции, приходится для первых трех кварталов на второй месяц, следующий после отчетного месяца квартала, т.е. на май, август и ноябрь соответственно. Последний срок уплаты для IV квартала приходится на апрель месяц следующего года. Считая, что часть налоговых поступлений, связанная с перерасчетами за квартал, пропорциональна суммарной базе налога соответствующего квартала, мы будем вводить две фиктивные переменные, учитывающие эти особенности динамики обязательств. Первая переменная соответствует перерасчетам за первые три квартала, вторая – перерасчету за последний квартал.

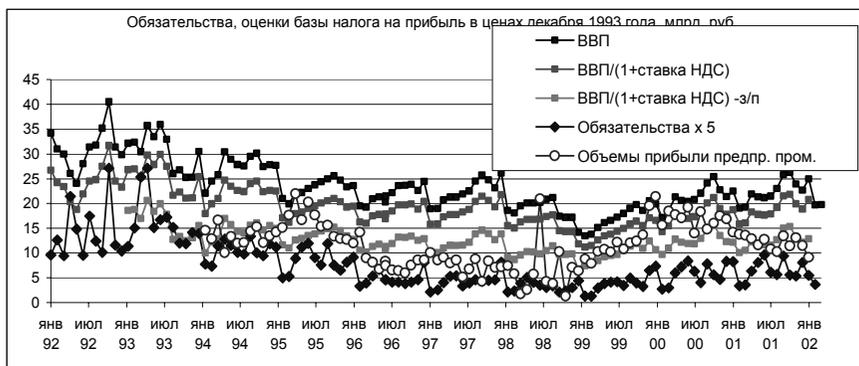


Рис. 7.4

Анализ стационарности, представленный в уравнениях временных рядов, отвергает гипотезу о наличии единичного корня на интервалах с 1994.01 по 2001.12 и с 1999.01 по 2001.12. При этом был использован тест Andrew–Zivot’a, в котором проверяется гипотеза о стационарности временного ряда относительно тренда, содержащего структурные изломы и сдвиги. Как видно из рис. 4, временные ряды различных оценок базы налога на прибыль и обязательств по этому налогу имеют структурный излом, происходящий на конец 1998 г. Используя процедуру⁶¹, которая позволяет определить момент структурного сдвига и излома тренда, мы получаем, что для исследуемых рядов обязательств по налогу на прибыль, прибыли предприятий, объема ВВП, его корректировок на ставку НДС и заработную плату, данный момент приходится на последние четыре месяца 1998 г. При этом в каждом случае мы получили значимые коэффициенты перед трендовыми

⁶¹ Данная процедура основывается на построении моделей исследуемого временного ряда. Эти модели являются уравнениями регрессии, которые включают детерминированный тренд с изломом и сдвигом в некоторой точке интервала оценивания, авторегрессионный член первого порядка и некоторое количество первых авторегрессионных разностей данного ряда. Затем на основании критерия Шварца выбирается лучшая модель, точка сдвига и излома тренда в этой модели определяет момент структурного перелома для исследуемого временного ряда. Описанная спецификация модели используется в тесте Andrew–Zivot’a на стационарность. Далее будет использоваться именно эта процедура для определения момента структурного перелома.

компонентами и дамми-переменной, которая моделирует структурный сдвиг.

Уравнения были оценены на двух периодах: с начала 1994 до декабря 2001 г. и с января 1999 по декабрь 2001 г. В регрессионные уравнения были добавлены соответствующие переменные для учета наличия тренда с изломом и сдвигом, которые приходятся на октябрь 1998 г., а также авторегрессионные члены. Все номинальные величины пересчитаны в ценах декабря 1993 г. Автокорреляция остатков устранялась добавлением соответствующих лагов скользящего среднего.

Использованные для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате налога на прибыль в месяце t ;

t – временной тренд;

X_t^1 – реальный месячный объем ВВП за месяц t ;

X_t^2 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку НДС;

X_t^3 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку по НДС и заработную плату;

X_t^5 – реальные месячные объемы прибыли по промышленности;

$X_{(t-4,t-3,t-4)}^{1.5}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за первые три квартала;

$X_{(t-4,t-5,t-6)}^{1.5}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за IV квартал;

dum_t^{123} – фиктивная переменная, равная единице в мае, августе и ноябре и нулю в остальные месяцы;

dum_t^4 – фиктивная переменная, равная единице в апреле и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{break} – фиктивная переменная, равная нулю до октября 1998 г. и единице после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

Здесь и далее в скобках под коэффициентами уравнения приведены P-value на 5%-м уровне значимости. Представленные ниже модели являются оценками регрессионных уравнений, которые не включают незначимые переменные.

Уравнение 1

$$T_t = -1,10 + 0,093 * X_t^1 + 0,014 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} +$$

(0.006) (0.000) (0.000)

$$0,018 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + 0,230 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.000) (0.000)

$$+ 0,263 * \varepsilon_{t-2} + 0,540 * \varepsilon_{t-3} + 0,382 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.001) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,803 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,942 |

Уравнение 2

$$T_t = -0,955 + 0,103 * X_t^2 + 0,014 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^2 * dum_t^{123} +$$

(0.009) (0.000) (0.000)

$$0,019 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^2 * dum_t^4 + 0,164 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.000) (0.037)

$$+ 0,208 * \varepsilon_{t-2} + 0,514 * \varepsilon_{t-3} + 0,425 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.000) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,838 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,779 |

Уравнение 3

$$T_t = -0,920 + 0,154 * X_t^3 + 0,024 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^3 * dum_t^{123} +$$

(0.003) (0.000) (0.000)

$$0,031 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^3 * dum_t^4 + 0,20 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.000) (0.012)

$$+ 0,254 * \varepsilon_{t-2} + 0,412 * \varepsilon_{t-3} + 0,425 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.000) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,843 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,748 |

Значимый тренд оказался только в модели с прибылью в качестве оценки базы налога. При этом в *уравнении 4*, в силу того, что ряд объема прибыли представлен только на интервале с 1994.07 по 2001.12, количество включаемых наблюдений меньше.

Уравнение 4

$$\begin{aligned}
 T_t = & 2.111 - 3,001 * dum_t^{break} + 0,015 * dum_t^{break} * t - 0,023 * (1 - dum_t^{break}) * t + \\
 & (0.000) (0.000) \quad (0.016) \quad (0.000) \\
 & 0,092 * X_t^5 + + 0,190 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^5 * dum_t^{123} + 0,204 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^5 * dum_t^4 \\
 & (0.094) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
 & + 0.218 * \varepsilon_{t-2} + 0.291 * \varepsilon_{t-8} + 0.558 * \varepsilon_{t-12} \\
 & (0.001) \quad (0.000) \quad (0.000)
 \end{aligned}$$

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.07–2001.12 |
| Наблюдений | 90 |
| Adj. R | 0,843 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,730 |

Уравнения 5 и 6 соответствуют периоду оценивания с 1999.01 по 2001.12. Поскольку уравнения с налоговой базой в виде корректировок ВВП дают практически одинаковые оценки на интервале с 1999.01 по 2001.12, ниже представлена только модель для месячного объема ВВП.

Уравнение 5

$$\begin{aligned}
 T_t = & 0,238 + 0,032 * X_t^1 + 0,015 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + \\
 & (0.000) (0.055) \quad (0.000) \\
 & 0,017 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + 0.529 * \varepsilon_{t-12} \\
 & (0.000) \quad (0.000)
 \end{aligned}$$

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,926 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -0,642 |

Уравнение 6

$$T_t = -1,354 + 0,017 * t + 0,237 * X_t^5 + 0,162 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^5 * dum_t^{123} + 0,160 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^5 * dum_t^4 + 0,396 * T_{t-3} + 0,886 * \varepsilon_{t-12}$$

(0173) (0.027) (0.057) (0.000) (0.000) (0.035) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,937 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -0,662 |

Исходя из представленных значений коэффициента детерминации и критерия Шварца видно, что на интервале с 1994.01 по 2001.12 уточнение базы налога на прибыль улучшает характеристики уравнений. Наилучшие уравнения мы получаем, используя в качестве оценок базы налогообложения месячный объем ВВП, скорректированный на налоговую ставку НДС и объемы месячной заработной платы, а также месячный объем прибыли предприятий. На интервале с 1999.01 по 2001.12 оба представленных уравнения имеют практически одинаковые характеристики. Следует отметить, что регрессионные члены, используемые для учета перерасчетов за кварталы, существенно улучшают качество уравнения и позволяют объяснить пики поступлений по налогу на прибыль в мае, августе, ноябре и апреле. Кроме того, для всех представленных выше уравнений согласно проведенному LM-тесту отвергается гипотеза об автокорреляции остатков, а на основании теста Jarque–Bera, гипотеза о нормальности остатков уравнений регрессии не отвергается.

Воздействие инфляции на обязательства по налогу на прибыль может происходить по нескольким причинам. Во-первых, непосредственное влияние роста уровня цен на налогооблагаемую прибыль сводится к обесценению со временем вычитаемых расходов по реализуемой продукции, а также

снижению реальной стоимости амортизационных вычетов. Во-вторых, за промежуток времени между моментами возникновения обязательств и перечислением их в бюджет происходит обесценение налоговых поступлений. В первом случае инфляция увеличивает реальные обязательства по налогу на прибыль, во втором, наоборот, уменьшает. Итоговый результат зависит от того, в какой мере один эффект преобладает над вторым, и в рассматриваемой ситуации не дает оснований априори утверждать о знаке зависимости обязательств от инфляции.

На базовом периоде (1994.01–2001.12) для оценки зависимости и влияния инфляции на обязательства мы использовали месячные темпы роста индекса потребительских цен. При этом были устранены пики ИПЦ, приходящиеся на период с июля 1998 г. по январь 1999 г., обусловленные финансовым кризисом. Согласно результатам ADF-теста для временного ряда темпов роста ИПЦ мы отвергаем гипотезу о наличии единичного корня. Построив линейную регрессию сезонно скорректированных значений обязательств по налогу на прибыль от темпов роста ИПЦ, мы получили положительный знак зависимости от темпов инфляции (значимый и положительный коэффициент при переменной темпа роста ИПЦ, $R^2=0,56$). Подставив показатель темпов роста ИПЦ в уравнение 3, мы также получили положительную зависимость обязательств от этой переменной. Как видно, коэффициент при CPI_t оказывается значимым и характеристики уравнения улучшаются.

CPI_t – скорректированный месячный темп инфляции, полученный на основании индекса потребительских цен.

Уравнение 7

$$T_t = -0.603 + 0,113 * X_t^3 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^3 * dum_t^{123} + \\ (0.039) \quad (0.000) \quad (0.000) \\ 0,032 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^3 * dum_t^4 + 5,548 * CPI_t + + 0.182 * \varepsilon_{t-1} \\ (0.000) \quad (0.000) \quad (0.032) \\ + 0.243 * \varepsilon_{t-2} + 0.432 * \varepsilon_{t-3} + 0,458 * \varepsilon_{t-12} \\ (0.004) \quad (0.000) \quad (0,000)$$

| | |
|---------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,858 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,682 |

Существование положительной и значимой зависимости обязательств налога на прибыль от темпов инфляции на всем исследуемом периоде с января 1994 г. до декабря 2001 г., говорит о том, что обесценение налоговых платежей за время их перечисления в бюджет не компенсировало эффект, увеличивающий реальную базу налога на прибыль вследствие обесценения вычетов.

Следует отметить, что в *уравнении 7* показатель темпов инфляции берется в том же месяце, что и обязательства, тем самым мы предполагаем, что воздействие инфляции на налоговые обязательства осуществляется без временных лагов. Лучшие оценки мы получим, если только в *уравнение 3* будет включена переменная CPI_t с лагом в восемь месяцев, но фирмы в условиях постоянного роста цен, а значит, обесценения разрешенных вычетов из базы налогообложения, стремятся сократить срок оборачиваемости запасов. Поэтому для исследования инфляционного воздействия на объем налоговых обязательств в определенном месяце следует использовать показатель темпов роста ИПЦ в этот же период.

Чтобы проверить гипотезу о влиянии уклонений от обязательств по налогу на прибыль с использованием наличных денег, мы строили на исследуемых периодах линейную регрессию обязательств по доле $M0$ в $M2$, а также подставляли эту переменную вместо темпов роста ИПЦ в представленные выше уравнения. Ни на одном из периодов статистически значимой зависимости на 5%-ном уровне выявить не удалось. Поэтому, учитывая большие масштабы уклонения, можно сделать предположение об использовании при этом других форм уклонения.

Одним из факторов, который непосредственно должен влиять на совокупные налоговые поступления по налогу на прибыль, является доля убыточных предприятий в экономике. Понятно, что при увеличении доли убыточных предприятий сокращается доля тех, которые способны платить налог. Помимо этого, данный показатель может служить определенным индикатором уклонений от налогов, поскольку при ограниченных временных ресурсах органов, контролирующих налоговые сборы, вероятность проверки убыточных предприятий при прочих равных меньше. Следовательно, предполагаемая зависимость обязательств от доли убыточных предприятий должна быть отрицательной. Построив линейную регрессию на исследуемых периодах сезонно скорректированных обязательств по доле

убыточных предприятий⁶², мы получили отрицательную и значимую зависимость ($R^2=0,85$ и $R^2=0,65$ на интервалах с 1994.01 по 2001.12 и с 1999.01 по 2001.12 соответственно). Согласно результатам теста Andrew-Zivot'a для временного ряда $Unprf_t$ мы отвергаем гипотезу о наличии единичного корня.

$Unprf_t$ - доля убыточных предприятий.

Уравнение 8

$$T_t = 1,298 + 0,084 * X_t^3 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^3 * dum_t^{123} +$$

(0.003) (0.000) (0.000)

$$0,034 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^3 * dum_t^4 - 3,718 * Unprf_t +$$

(0.000) (0.000)

$$+ 0,061 * \varepsilon_{t-1} + 0,182 * \varepsilon_{t-2} + 0,401 * \varepsilon_{t-3} + 0,501 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.032) (0.004) (0.000) (0,000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,868 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,615 |

С добавлением показателя доли убыточных предприятий заметно улучшились характеристики уравнения регрессии. Отрицательная и значимая зависимость обязательств по налогу на прибыль от этой переменной подтверждает гипотезу о том, что рост доли убыточных предприятий уменьшает суммарную налогооблагаемую прибыль.

Влияние дебиторской задолженности на динамику налоговых обязательств по прибыли ни на одном из рассматриваемых периодах выявить не удалось. В соответствующих парных регрессиях, также как и в представленных выше регрессионных уравнениях, коэффициент при показателе месячных объемов дебиторской задолженности оказывается незначимым.

⁶² Для данных по доле убыточных предприятий в экономике были устранены регулярные выбросы в январе и феврале.

Налог на добавленную стоимость

Как видно из графика, представленного ниже, средний уровень поступлений от налога на добавленную стоимость⁶³ менялся незначительно, начиная с января 1994 г. Это, в принципе, подтверждает тот факт, что НДС является наиболее стабильным по объему начислений и сбора среди всех основных налогов. Также на графике видны выбросы, наблюдаемые в определенные месяцы: пик поступлений в декабре 1996 г. был обусловлен проведением взаимозачетов (в основном это произошло за счет сокращения недоимки, поэтому на обязательствах не отразилось), выброс в июне 1997 г., скорее всего, был обусловлен неправильной статистикой, декабрь 1997 г. (так же, как и в предшествующем году, обусловлен проведением взаимозачетов), в июне 1999 г. выброс произошел за счет существенного прироста недоимки, декабрь 2001 г. – переплата в размере около 23 млрд руб. по обязательствам НДС. Для учета всех выбросов будут использованы соответствующие фиктивные переменные. Следует также отметить, что со вступлением в действие в 2001 г. нового налогового законодательства относительно порядка уплаты обязательств по НДС динамика поступлений претерпела изменения, что будет учтено при моделировании обязательств.

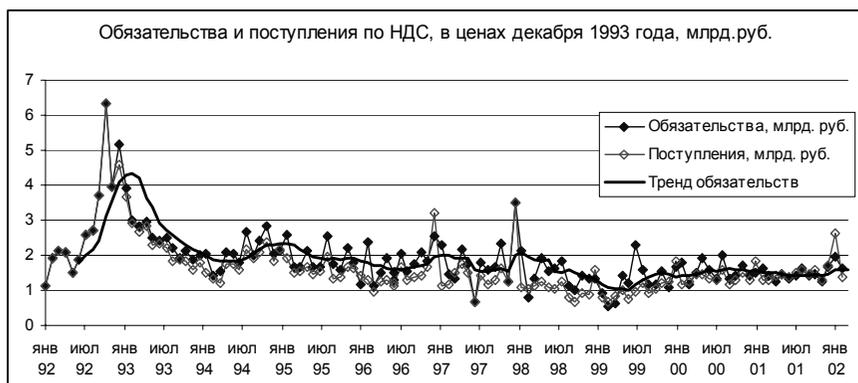


Рис. 7.5

Поскольку помесечной статистики базы налога на добавленную стоимость нет, мы будем использовать ее различные оценки на основании объ-

⁶³ Мы рассматриваем динамику суммы НДС и специального налога, действовавшего для поддержания некоторых отраслей в 1994–1995 гг.

емов ВВП. В России импортируемые товары и услуги облагаются НДС, в то время как экспортируемые – не облагаются, поэтому одной из оценок может служить ВВП, скорректированный на месячные объемы торгового баланса. На протяжении всего рассматриваемого периода итоговая налоговая ставка НДС, с учетом специального налога, менялась. Предполагая зависимость налоговых платежей от размера ставки, в качестве оценки налогооблагаемой базы можно использовать величину $\frac{ВВП_t \cdot \tau}{20\%}$, где τ – текущая ставка НДС в месяце t . Кроме того, оценкой базы НДС может служить объем розничного товарооборота. С помощью такого приближения учитывается зачет суммы налога по инвестициям и экспорту, а также обложение импорта.

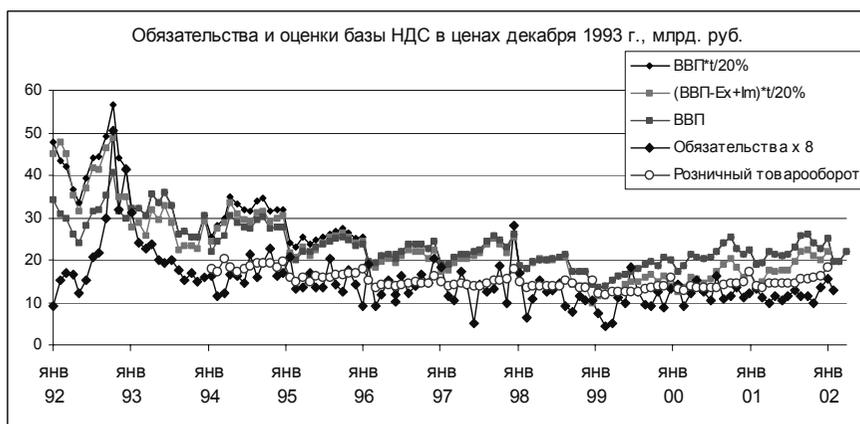


Рис. 7.6

Наличие сезонности для временного ряда обязательств по налогу на добавленную стоимость объясняется не только сезонностью базы налогообложения, но и порядком уплаты обязательств в бюджет, определяемых налоговым законодательством. До января 2001 г. действовали следующие сроки уплаты:

- субъекты малого предпринимательства – ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, независимо от размера среднемесячного платежа;

- предприятия связи – ежемесячно, исходя из фактических оборотов за предыдущий месяц, авансовый взнос за первую половину – 25-го числа, за вторую – 10-го числа следующего месяца;
- предприятия МПС – до 25-го числа следующего за отчетным месяца в зависимости от среднемесячного платежа НДС;
- вновь созданные организации, не являвшиеся ранее плательщиками, – через 3 месяца со дня начала деятельности переходят на общий режим уплаты НДС.
- Остальные налогоплательщики:
- с ежемесячными выплатами до 3 тыс. руб. – ежеквартально, исходя из фактических оборотов, в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
- с ежемесячными выплатами от 3 до 10 тыс. руб. – ежемесячно, исходя из фактических оборотов, в срок не позднее 2-го числа месяца, следующего за отчетным;
- с ежемесячными выплатами более 10 тыс. руб. – ежедекадно 15, 25 и 5-го числа в размере 1/3 суммы НДС, причитающейся к уплате по последнему расчету с перерасчетом по сроку 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

С января 2001 г. в силу вступило новое законодательство:

- налоговый период устанавливается как календарный месяц. Налогоплательщик обязан подать соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающими один млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Как видно, с момента вступления в действие нового законодательства принципиальных изменений в порядке уплаты обязательств не произошло, но доля ежемесячных платежей, перечисляемых в бюджет, увеличилась по сравнению с ежеквартальными платежами. Подтверждением этого является график поступлений от НДС, где для периода с 2001 г. волны, обусловленные сезонностью, стали менее выражены. Также как и для налога на прибыль, пики поступлений мы будем учитывать с помощью фиктивных переменных и оценок баз НДС за соответствующие периоды налогообложения.

Результатами теста Andrew–Zivot’a, для рядов обязательств по налогу на добавленную стоимость, скорректированных объемов ВВП на ставку НДС и величину чистого экспорта, а также объемов розничного товарооборота, является стационарность вышеперечисленных рядов относительно тренда с изломом и сдвигом в декабре 1998 г.

Все номинальные показатели пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 г. с помощью индекса потребительских цен. Для устранения коррелированности остатков в уравнения регрессии были добавлены члены скользящего среднего. Основные периоды оценивания: 1994–2001 гг. и 1999–2001 гг. Во все представленные ниже уравнения был добавлен тренд с изломом и сдвигом, приходящимся на декабрь 1998 г., а также для улучшения оценок уравнений добавлялись соответствующие авторегрессионные члены.

Используемые для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате налога на добавленную стоимость в месяце t ;

X_t^1 – реальный месячный объем ВВП за месяц t ;

X_t^2 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку НДС τ , по формуле $\frac{ВВП_t \cdot \tau}{20\%}$;

X_t^3 – реальный месячный ВВП, скорректированный на ставку по НДС и месячный объем чистого экспорта, по формуле $\frac{(ВВП_t - Nx) \cdot \tau}{20\%}$;

X_t^4 – реальные месячные объемы розничного товарооборота;

$X_{(t-1,t-2,t-3)}^{1.4}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за кварталы;

dum_t^{1234} – фиктивная переменная, равная единице в апреле, июле, ноябре и январе и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0101} – фиктивная переменная, равная единице до января 2001 г. и нулю в остальные месяцы; для учета изменения динамики поступлений в связи с введением в действие нового порядка обложения НДС.

Для корректировки выбросов использовались следующие переменные:

dum_t^{0697} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{1297} – фиктивная переменная, равная единице в декабре 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0699} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1999 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{break} – фиктивная переменная равная нулю до декабря 1998 г. и единице после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

При включении в уравнение, в оценки налоговых баз в текущем периоде и в предыдущем месяце обе они оказываются значимыми. Но эти показатели коррелированы, поэтому одновременное добавление их в уравнение приводит к мультиколлинеарности. Поскольку оценка налоговой базы с лагом в 1 месяц, согласно критерию Шварца, дает лучшие характеристики уравнения, в дальнейшем мы будем использовать только ее.

В моделях, где оценкой базы НДС служит ВВП и его различные корректировки тренд с изломом и сдвигом оказывается незначимым.

Уравнение 9

$$T_t = -0,036 + 0,067 * X_{t-1}^1 + 0,0069 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^1 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.849) (0.000) (0.000)

$$0,819 * dum_t^{0697} + 2,065 * dum_t^{1297} + 1,095 * dum_t^{0699} + 0,340 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.005)

| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
|---------------------|-----------------|
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,760 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,231 |

Уравнение 10

$$T_t = 0,294 + 0,053 * X_{t-1}^2 + 0,0066 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^2 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.017) (0.000) (0.000)

$$0,808 * dum_t^{0697} + 2,070 * dum_t^{1297}$$

(0.000) (0.000)

$$+1,073 * dum_t^{0699} + 0.297 * \mathcal{E}_{t-1}$$

(0.000) (0.005)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,766 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,204 |

Уравнение 11

$$T_t = 0,60 + 0,045 * X_{t-1}^3 + 0,0074 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^3 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.000) (0.000) (0.000)

$$0,836 * dum_t^{0697} + 2,056 * dum_t^{1297}$$

(0.000) (0.000)

$$+1,026 * dum_t^{0699} + 0.341 * \mathcal{E}_{t-1}$$

(0.000) (0.001)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,750 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,270 |

Уравнение 12

$$T_t = 0,513 + 0,178 * X_t^4 + 0,023 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^4 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.000) (0.000) (0.000)

$$0,757 * dum_t^{0697} + 1,772 * dum_t^{1297} + 1,262 * dum_t^{0699} - 1,650 * dum_t^{break} +$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.001)

$$+ 0,0116 * dum_t^{break} * t - 0,005 * (1 - dum_t^{break}) * t$$

(0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.04–2001.12 |
| Наблюдений | 93 |
| Adj. R | 0,751 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,369 |

Уравнение 13

$$T_t = -0,092 + 0,071 * X_{t-1}^1 + 0,006 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^1 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} +$$

(0.541) (0.000) (0.000)

$$1,146 * dum_t^{0699} - 0,670 * T_{t-3} + 0,519 * \varepsilon_{t-1} - 0,590 * \varepsilon_{t-6}$$

(0.000) (0.001) (0.000) (0,000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,725 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -0,099 |

Оценки уравнения, в котором налоговой базой является ВВП, скорректированный на ставку НДС, не отличаются сколько-нибудь существенно от уравнения 13.

Уравнение 14

$$T_t = 0,205 + 0,071 * X_{t-1}^1 + 0,008 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^1 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} +$$

(0.541) (0.000) (0.000)

$$0,944 * dum_t^{0699} - 0,515 * T_{t-3} + 0,576 * \varepsilon_{t-1} - 0,393 * \varepsilon_{t-6}$$

(0.000) (0.001) (0.000) (0,000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,652 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,138 |

Уравнение 15

$$T_t = -0,445 + 0,250 * X_t^4 + 0,021 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^4 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.357) (0.000) (0.000)

$$1,082 * dum_t^{0699} + 0,452 * T_{t-1}$$

(0.000) (0.009)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,619 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,095 |

Уточнение оценки базы НДС на ставку этого налога, что в некоторой степени позволяет ликвидировать ее влияние на базу налога, улучшает оценки уравнения. Корректировка ВВП на величину чистого экспорта, также как и использование розничного товарооборота в качестве оценки базы НДС, наоборот, ухудшают характеристики уравнений. Это может быть объяснено тем, что статистика по импорту подвергается дооценке в размере около 10–20%.

Воздействие инфляции на поступления от налога на добавленную стоимость неоднозначно. Во-первых, при постоянном росте уровня цен обесценивается вычитаемый из налогооблагаемой базы кредит по НДС, что приводит к увеличению реальных обязательств. Во-вторых, обесцениваются сами обязательства за промежуток времени между их возникновением и перечислением в бюджет. Проведя оценку линейной регрессии сезонно скорректированных поступлений (в постоянных ценах декабря 1993 г.) от месячных темпов роста ИПЦ (CPI_t) на интервале с января 1994 г. по январь 1999 г., мы получили положительную зависимость ($R^2=0,36$). Но на интервале начиная с января 1999 г. никакой существенной зависимости выявить не удалось. Аналогично, при включении переменной CPI_t в каждое из представленных выше уравнений коэффициент при темпах инфляции оказался незначимым. Следовательно, можно предположить, что до финансового кризиса 1998 г. реальные налоговые обязательства по НДС увеличивались за счет общего роста уровня цен, но на последующем периоде инфляция уже не оказывала на них влияния.

Чтобы исследовать, насколько динамика обязательств определяется показателем доли наличных денег $M0/M2$, мы построили регрессию сезонно скорректированных обязательств НДС от тренда с изломом и сдвигом в декабре 1998 г. и самого показателя $M0/M2$. Для устранения автокорреляции в уравнение были добавлены соответствующие члены скользящего среднего.

$M0/M2_t$ – доля наличных денег $M0$ в денежном агрегате $M2$.

Уравнение 16

$$T_t = 2,716 - 0,868 * dum_t^{break} - 1,048 * M0/M2_t - 0,0086 * (1 - dum_t^{break}) * t +$$

(0.009) (0.000) (0.008) (0.000)

$$0,744 * \varepsilon_{t-1} + 0,454 * \varepsilon_{t-2} + 0,384 * \varepsilon_{t-3}$$

(0,000) (0.000) (0.037)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,950 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -2,624 |

Подставив показатель $M0/M2_t$ в уравнение 10, мы также получили значимую и отрицательную зависимость обязательств от этой величины.

Уравнение 17

$$T_t = 1,041 + 0,054 * X_{t-1}^2 + 0,0066 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^2 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} -$$

(0.017) (0.000) (0.000)

$$0,767 * dum_t^{0697} + 2,047 * dum_t^{1297}$$

(0.000) (0.000)

$$+ 1,104 * dum_t^{0699} + 0,297 * \varepsilon_{t-1} - 2,114 * M0/M2_t$$

(0.000) (0.022) (0.008)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,771 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 0,220 |

Таким образом, можно предположить, что на интервале с 1994.01 по 2001.12 размеры уклонения от налогообложения по НДС с использованием наличных денег были значительными.

Статистически значимой зависимости обязательств НДС от доли убыточных предприятий в экономике на интервале с начиная с 1994 г. выявить не удалось, но на интервале с 1999 г. мы получили отрицательную и значимую зависимость.

Уравнение 18

$$T_t = 3,550 + 0,027 * X_{t-1}^2 + 0,0069 * X_{(t-1,t-2,t-3)}^2 * dum_t^{1234} * dum_t^{0101} +$$

(0.017) (0.000) (0.000)

$$0,952 * dum_t^{0699} - 0,431 * T_{t-3} - 7,104 * Unprf_t$$

(0.000) (0,000) (0.008)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,759 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -0,295 |

В случае налога на добавленную стоимость влияние кризиса платежей на обязательства может быть не таким существенным, как для других налогов. С одной стороны, рост дебиторской задолженности приводит к сокращению числа оплаченных операций, что при возможности использования кассового метода уменьшает обязательства. С другой стороны, входящий в платеж НДС нельзя до момента оплаты вычитать из суммы налога, начисляемого по результатам реализации, что приводит к увеличению обязательств по налогу на добавленную стоимость на ту же сумму. Таким образом, разнонаправленное воздействие изменений взаимной задолженности предприятий на обязательства по НДС может привести к отсутствию значимой зависимости, что и подтверждают проведенные эконометрические оценки на всем периоде исследования.

Подходный налог с физических лиц

Недоимка по подоходному налогу является незначительной, в результате чего динамика и величина обязательств практически не отличается от поступлений. Последние мы и будем использовать при построении моделей.

январе мы попробуем учесть с помощью фиктивных переменных, которые равны единице в перечисленные месяцы и нулю во все остальные. В последнем случае добавление фиктивных переменных наравне с оценкой базы налогообложения позволяет нам устранить сезонность, обусловленную порядком отчетности по подоходному налогу.

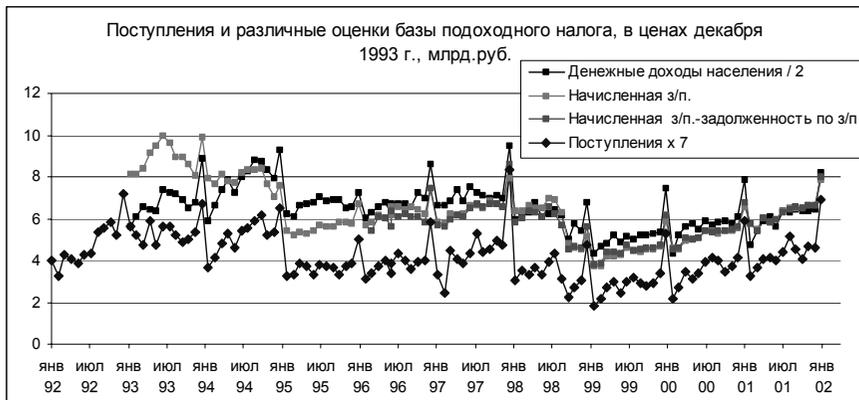


Рис. 7.8

Результаты анализа на стационарность временных рядов обязательств подоходного налога, начисленной заработной платы, денежных доходов и прироста задолженности по заработной плате, с использованием теста Andrew-Zivot'a, позволяют не отвергнуть гипотезу о стационарности этих рядов относительно тренда с изломом и сдвигом, приходящимися на сентябрь 1998 г.

Все стоимостные показатели пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 г. Для устранения коррелированности остатков в уравнения добавлялись члены скользящего среднего. Как и прежде, в регрессионные уравнения добавляются тренд с изломом и сдвигом, а также авторегрессионные члены, если они оказываются значимыми и улучшают характеристики уравнений.

Используемые для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате подоходного налога в месяце t ;

X_t^1 – реальная начисленная з/п в месяце t ;

X_t^2 – реальные денежные доходы населения в месяце t ;

$\Delta WageDebt_t$ – реальный прирост задолженности по з/п в месяце t

dum_t^{12} – фиктивная переменная, равная единице в декабре и нулю в остальных месяцах;

dum_t^{01} – фиктивная переменная, равная единице в январе и нулю в остальных месяцах;

dum_t^{01} – фиктивная переменная, равная единице в июле и нулю в остальных месяцах;

dum_t^s – фиктивная переменная, равная в месяце s . $\frac{(s-1)^2}{11}$, где $s = 1..12$;

dum_t^{break} – фиктивная переменная, равная нулю до сентября 1998 г. и единице, включительно, после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

Уравнение 19

$$T_t = -0,243 + 0,124 * X_t^1 + 0,036 * X_t^1 * dum_t^s + 0,482 * \varepsilon_{t-1} + 0,517 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.001) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,777 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -2,209 |

Уравнение 20

$$T_t = -0,024 + 0,095 * X_t^1 + 0,255 * dum_t^{12} + 0,099 * dum_t^{07} - 0,126 * dum_t^{01} + 0,539 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.650) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,853 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -2,583 |

Как видно, использования фиктивных переменных для моделирования пиков поступлений, в отличие от переменной dum_t^s , учитывающей прогрессивность налога, позволяет получить более точные оценки урав-

нения. Поэтому в дальнейшем мы будем использовать спецификацию уравнения 17.

Уравнение 21

$$T_t = -0,143 + 0,118 * X_t^1 - 0,263 * \Delta WageDebt_t + 0,155 * dum_t^{12} + 0,104 * dum_t^{07} - 0,103 * dum_t^{01} + 0,965 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.027) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

(0.000) (0.027)

| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
|---------------------|-----------------|
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,914 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -3,097 |

Уравнение 22

$$T_t = -0,465 + 0,075 * X_t^2 + 0,0012 * dum_t^{break} * t + 0,071 * dum_t^{07} + 0,315 * \varepsilon_{t-1} + 0,235 * \varepsilon_{t-2} - 0,648 * \varepsilon_{t-10}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.001)

(0.000) (0.006)

| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
|---------------------|-----------------|
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,913 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -3,085 |

Уравнение 23

$$T_t = -0,089 + 0,113 * X_t^1 + 0,188 * dum_t^{12} + 0,066 * dum_t^{07} - 0,097 * dum_t^{01}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.017) (0.000)

| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
|---------------------|-----------------|
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,963 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -3,865 |

Уравнение 24

$$T_t = -0,189 + 0,130 * X_t^1 - 0,285 * \Delta WageDebt_t + 0,119 * dum_t^{12} + 0,125 * dum_t^{07} - 0,116 * dum_t^{01} + +1,226 * \varepsilon_{t-2}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,982 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -4,445 |

Уравнение 25

$$T_t = -0,585 + 0,066 * X_t^2 + 0,069 * dum_t^{07} + 0,0035 * t + 0,171 * T_{t-3} - 1,432 * \varepsilon_{t-12}$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.008) (0.026)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,978 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -4,324 |

Исходя из результатов оценивания, наилучшими оценками базы подоходного налога являются начисленная заработная плата с учетом прироста задолженности по ней, а также величина денежных доходов населения, при этом еще добавляется в уравнение положительный тренд на интервале с 1998.9 по 2001.12. Как видно, коэффициент при переменной прироста задолженности по заработной плате отрицателен. Не намного хуже и качество уравнений с использованием денежных доходов.

Предполагаемая зависимость обязательств подоходного налога от доли наличных денег $M0$ в базе $M2$ должна быть отрицательной. Также как для налога на прибыль и НДС, использование неучтенного наличного оборота может иметь место и для подоходного налога. Оценив парную регрессию обязательств от показателя $M0/M2_t$ и соответствующего тренда с изломом и сдвигом, статистически значимой зависимости на одном из исследуемых периодов выявить не удалось. Это может быть объяснено тем, что обязательства подоходного налога определяются во многом налоговой базой. Поэтому, добавив переменную $M0/M2_t$ в уравнения 21 и 22, характе-

ристики уравнений улучшились, при этом коэффициент при $M0/M2$, оказывается отрицательным и значимым.

Уравнение 26

$$T_i = 0,111 + 0,115 * X_i^1 - 0,256 * \Delta WageDebt_i + 0,172 * dum_i^{12} + 0,107 * dum_i^{07} -$$

(0.245) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

$$0,105 * dum_i^{01} + 0,969 * \varepsilon_{t-2} - 0,653 * M0/M2_i,$$

(0.000) (0.000) (0,003)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,922 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -3,150 |

Уравнение 27

$$T_i = -0,303 + 0,078 * X_i^2 + 0,0012 * dum_i^{break} * t + 0,071 * dum_i^{07} + 0,314 * \varepsilon_{t-1} +$$

(0.001) (0.000) (0.000) (0.000) (0.001)

$$0,242 * \varepsilon_{t-2} - 0,648 * \varepsilon_{t-10} - 0,653 * M0/M2_i,$$

(0.000) (0.006) (0,047)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,916 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | -3,078 |

Воздействие инфляции на поступления подоходного налога может осуществляться несколькими способами. В силу прогрессивности налога номинальное увеличение доходов физических лиц, при общем росте уровня цен (предполагая, что заработная плата индексируется при инфляции), приводит к перемещению налогоплательщика в более высокие доходные группы, а следовательно, его реальное налоговое бремя возрастает. В то же время всевозможные административные лаги приводят к обесценению поступлений. В нашем случае ни на одном из рассматриваемых периодов значимой зависимости поступлений подоходного налога от темпов инфляции выявить не удалось.

Суммарные налоговые поступления

Для построения моделей мы будем использовать обязательства, которые, как и прежде, получены суммированием поступлений и прироста недоимки в каждом из месяцев. Оценкой базы налогообложения в каждом периоде будет являться месячный объем ВВП. Поскольку обязательства по налогу на прибыль и НДС составляют около 50% от суммарных обязательств, мы будем применять ранее использованные для этих типов налогов фиктивные переменные и оценки налоговых баз. Следует отметить, что в уравнениях регрессии коэффициент, стоящий при ВВП, является оценкой эффективной ставки налогообложения, выраженной в процентах от ВВП.

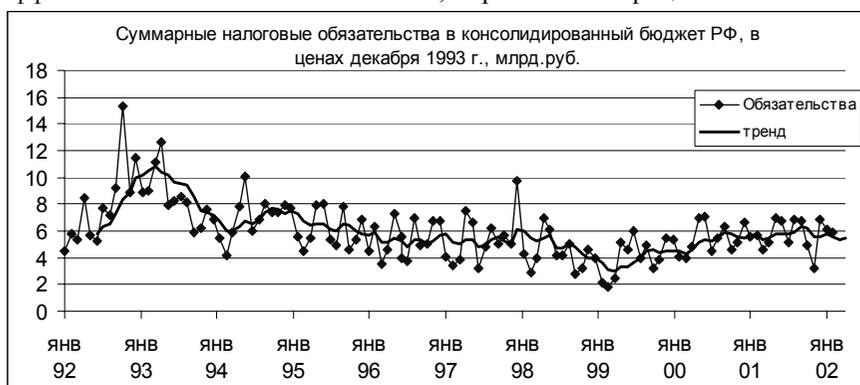


Рис. 7.9

На рисунке видно, что для динамики суммарных обязательств, также как и для налога на прибыль, характерны регулярные пики в апреле, мае, августе и ноябре, связанные с перерасчетами за кварталы платежей по налогу на прибыль. Поэтому здесь мы будем использовать те же оценки баз налогообложения, а также фиктивные переменные, соответствующие перерасчетам за кварталы. Временной ряд суммарных налоговых обязательств, также как и объемов ВВП, является стационарным относительно тренда с изломом и сдвигом в ноябре 1998 г., поэтому в уравнения будут добавлены соответствующие регрессоры.

Все стоимостные показатели пересчитаны в постоянные цены на конец декабря 1993 г. Согласно результатам LM-теста гипотеза о наличии автокорреляции остатков отвергается. Тест Jarque–Bera не отвергает гипотезу о нормальности остатков представленных ниже уравнений.

Используемые для расчетов переменные:

T_t – реальные обязательства по уплате налога на прибыль в месяце t ;

X_t^1 – реальный месячный объем ВВП за месяц t ;

$X_{(t-2,t-3,t-4)}^{1.3}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за первые три квартала;

$X_{(t-4,t-5,t-6)}^{1.3}$ – реальная суммарная оценка базы налога за три месяца; используется для оценки доли обязательств, возникающих в результате перерасчета за IV квартал;

dum_t^{123} – фиктивная переменная, равная единице в мае, августе и ноябре и нулю в остальные месяцы;

dum_t^4 – фиктивная переменная, равная единице в апреле и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0697} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{1297} – фиктивная переменная, равная единице в декабре 1997 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{0699} – фиктивная переменная, равная единице в июне 1999 г. и нулю в остальные месяцы;

dum_t^{1001} – фиктивная переменная, равная единице в декабре 2001 г. и нулю в остальные месяцы. Для корректировки выброса в связи с неточной статистикой;

dum_t^{0196} – фиктивная переменная, равная единице в январе 1996 г. и нулю в остальные месяцы. Для корректировки выброса в связи с неточной статистикой;

dum_t^{break} – фиктивная переменная равная нулю до октября 1998 г. и единице, включительно, после; используется для учета излома тренда и структурного сдвига, которые обусловлены финансовым кризисом 1998 г.

Уравнение 29

$$\begin{aligned}
 T_t = & 1,816 + 0,186 * X_t^1 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,033 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + \\
 & (0.134) (0.000) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
 + & 2,362 * dum_t^{0699} - 2,546 * dum_t^{1001} + 4,664 * dum_t^{1297} + 1,907 * dum_t^{0196} - \\
 & (0.003) \quad (0.002) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
 - & 4,387 * dum_t^{break} + 0,033 * dum_t^{break} * t - 0,022 * (1 - dum_t^{break}) * t \\
 & (0.004) \quad (0.032) \quad (0.004)
 \end{aligned}$$

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,787 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 2,632 |

Уравнение 30

$$\begin{aligned}
 T_t = & -3,067 + 0,154 * X_t^1 + 0,021 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,041 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 + \\
 & (0.001) (0.010) \quad (0.000) \quad (0.000) \\
 + & 1,838 * dum_t^{0699} - 2,076 * dum_t^{1001} + 0,045 * t - 0,432 * T_{t-3} \\
 & (0.006) \quad (0.007) \quad (0.010) \quad (0.023)
 \end{aligned}$$

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,803 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 2,434 |

Для того чтобы проверить гипотезу о влиянии инфляции на реальные суммарные налоговые обязательства, мы построили линейную регрессию сезонно скорректированных обязательств от темпов роста индекса потребительских цен (для ИПЦ предварительно были устранены выбросы с сентября 1998 г. до января 1999 г.). Мы получили положительную и значимую зависимость, при этом коэффициент детерминации на интервале с января 1994 г. до декабря 2001 г. оказывается около 0,30. Подставив показатель месячных темпов инфляции в *уравнение 29*, мы также получили положительную и значимую зависимость и, кроме того, улучшение качества оценок уравнения.

Уравнение 31

$$T_t = 0,286 + 0,187 * X_t^1 + 0,025 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,034 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

(0.688) (0.000) (0.000) (0.000)

$$+ 2,30 * dum_t^{0699} - 2,554 * dum_t^{1001} + 4,496 * dum_t^{1297} + 2,114 * dum_t^{0196} -$$

(0.003) (0.000) (0.000) (0.005)

$$- 3,321 * dum_t^{break} + 0,036 * dum_t^{break} * t + 9,393 * CPI_t$$

(0.019) (0.009) (0.000)

| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
|---------------------|-----------------|
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,800 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 2,569 |

Следовательно, можно предположить, что на интервале с января 1994 г. до декабря 2001 г. постоянный рост цен в целом увеличивал реальные налоговые обязательства.

Также как и для подоходного налога, при построении линейной регрессии суммарных налоговых обязательств от доли наличных денег в агрегате M2, с учетом структурного сдвига и излома тренда, статистически значимой зависимости выявить не удалось. Но подставив показатель $M0/M2$, в уравнения 29 и 30, мы получили значимую и отрицательную зависимость.

Уравнение 32

$$T_t = 1,560 + 0,260 * X_t^1 + 0,024 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,033 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

(0.249) (0.000) (0.000) (0.000)

$$2,466 * dum_t^{0699} - 2,089 * dum_t^{1001} + 3,781 * dum_t^{1297} + 2,016 * dum_t^{0196} - 6,471 * M0/M2_t$$

(0.002) (0.009) (0.000) (0.011) (0.055)

| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
|---------------------|-----------------|
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,768 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 2,644 |

Уравнение 33

$$T_t = 2,474 + 0,155 * X_t^1 + 0,019 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,049 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

(0.007) (0.000) (0.000) (0.000)

$$+ 1,732 * dum_t^{0699} - 2,550 * dum_t^{1001} + 0,038 * t - 0,679 * T_{t-3} - 13,515 * M0 / M2_t -$$

(0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

$$- 0,947 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,907 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 1,814 |

Как видно, характеристики уравнения на интервале с 1991.01 до 2001.12 существенно улучшаются при включении показателя доли наличных денег М0 в М2. Аналогичные результаты мы получили и для показателя доли убыточных предприятий в экономике.

Уравнение 34

$$T_t = 1,073 + 0,214 * X_t^1 + 0,024 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,033 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

(0.270) (0.000) (0.000) (0.000)

$$2,244 * dum_t^{0699} - 1,987 * dum_t^{1001} + 4,377 * dum_t^{1297} + 1,816 * dum_t^{0196} - 2,631 * Unprf_t$$

(0.002) (0.009) (0.000) (0.023) (0.027)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1994.01–2001.12 |
| Наблюдений | 96 |
| Adj. R | 0,771 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 2,630 |

Уравнение 35

$$T_t = 5,964 + 0,1167 * X_t^1 + 0,018 * X_{(t-2,t-3,t-4)}^1 * dum_t^{123} + 0,043 * X_{(t-4,t-5,t-6)}^1 * dum_t^4 +$$

(0.007) (0.000) (0.000) (0.000)

$$0,799 * dum_t^{0699} - 3,307 * dum_t^{1001} + 0,017 * t - 0,541 * T_{t-3} - 16,402 * Unprf_t - 0,956 * \varepsilon_{t-1}$$

(0.094) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000) (0.000)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Период оценки | 1999.01–2001.12 |
| Наблюдений | 36 |
| Adj. R | 0,879 |
| P-value Fстатистики | 0,000 |
| Критерий Шварца | 2,079 |

Статистически значимой зависимости суммарных налоговых обязательств от величины дебиторской задолженности выявить не удалось.

Таким образом, можно отметить, что на интервале с начала 1994 по 2002 г. постоянный рост цен увеличивал агрегированное налоговое бремя. Это объясняется тем, что эффект, увеличивающий налоговые обязательства, в результате прогрессивности налоговой системы, был существенно больше эффекта эрозии налоговых поступлений – обесценение поступлений за промежуток времени между возникновением обязательств и их перечислением в бюджет. Спрос на наличные деньги при обслуживании хозяйственных операций был положительно связан с объемами скрываемых доходов, что подтверждают статистически значимые отрицательные зависимости обязательств по налогу на добавленную стоимость, подоходному налогу и суммарным налоговым поступлениям от доли M0 в агрегате M2.

Заключение

Несмотря на трудности в осуществлении налоговой реформы, о чем говорит хотя бы число попыток внесения различных редакций второй части Налогового кодекса в Государственную Думу, заметно продвижение в направлении разработки и применения более справедливой, менее искажающей, разумной и согласующейся с международными стандартами системы налогообложения. Разумеется, на этом пути есть сложности и технического, и политического характера. Пример технической проблемы – определение корректных норм амортизации. Принятое решение уменьшить все действующие с 1990 г. нормы можно считать в определенном смысле паллиативом – слишком щедрый порядок списания инвестиций менее опасен, чем ограничительный, но если нормы определены неаккуратно, могут возникать искажения за счет налоговых преимуществ инвестициям в одни виды активов перед инвестициями в другие. Политические проблемы возникают в силу давления на законодателей предпринимательского корпуса – с одной

стороны, но, с другой стороны, и в силу наличия у чиновников собственных интересов.

Поэтому, несмотря на достигнутые успехи в осуществлении реформы, целый ряд положений требует еще доработки и изменения. Кроме того, некоторые налоги еще взимаются по старому законодательству. Новые главы Налогового кодекса находятся в стадии обсуждения.

В числе вопросов, которым целесообразно уделить особое внимание, вопрос взимания налога на добавленную стоимость по методу начислений, но при этом необходимо предусмотреть положения Кодекса, противодействующие уклонению от уплаты налога.

С точки зрения нейтральности целесообразно продолжить сокращение льгот, но одновременно требуются действенные меры, направленные на социальную защиту населения.

Важным вопросом является вопрос собираемости акцизов и их распределения между бюджетами; особенно серьезные проблемы возникают в отношении акцизов на горюче-смазочные материалы в связи с предстоящей отменой налога на пользователей автомобильных дорог.

Дальнейшее совершенствование налогообложения минерально-сырьевого сектора должно предполагать переход к применению для целей исчисления налогов рыночных цен на минеральное сырье, а также повышение гибкости механизма взимания налога на добычу полезных ископаемых. Ставку налога на добычу полезных ископаемых целесообразно поставить в зависимость от степени истощения месторождения, показателем которого в нефтяном секторе является выработанность начальных извлекаемых запасов нефти.

Несмотря на значительные сдвиги в направлении нейтральности, эффективности и справедливости налоговой системы, достигнутые в принятой Государственной Думой главе 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций» 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 предложить обсуждение следующих мер, часть из которых направлена на снижение уклонения от налогообложения, а часть – на снижение издержек инвестирования:

- налогообложение полученных авансов (предварительной оплаты товаров, работ, услуг). Даже при методе начислений во избежание уклонения от налогообложения большую часть

авансов целесообразно включать в базу налогообложения, делая исключение только для авансирования продукции с определенными характеристиками;

- введение ограничений при передаче средств между материнской и дочерней компаниями без уплаты налогов, которое можно допустить в том случае, если эти средства представляют передачу капитала и происходит соответствующая корректировка числа акций материнской компании у дочерней компании;
- ограничение права выбора учетной политики для целей налогообложения, предусмотрев невозможность ее частого изменения и уточнив порядок расчета максимального дохода, при котором разрешается выбор;
- сокращение или отмена льгот финансовому лизингу;
- установление одинакового порядка включения в расходы для всех НИОКР, как результативных, так и безрезультатных;
- разработка правила недостаточной капитализации, принимающего во внимание всю задолженность, а не только задолженность иностранным лицам;
- ликвидация ограничения на перенос убытков на будущее 30% налогооблагаемой прибыли. Убыток следует принимать в пределах всей суммы полученной прибыли в течение установленного срока;
- установление ограничений на порядок формирования резервов по сомнительным долгам и по включению в состав расходов безнадежной задолженности, обуславливающее право уменьшения налоговой базы усилиями налогоплательщика 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;
- уточнение порядка интеграции налогообложения.

Глава 8. Регулирование налогообложения при трансфертном ценообразовании в российском и зарубежном законодательстве

Под трансфертным ценообразованием (*transfer pricing*) в мировой практике налогообложения понимается установление цен при сделках между аффилированными организациями, которые, как правило, отличаются от рыночных цен на реализуемые товары (услуги). При этом трансфертное ценообразование зачастую используется в целях уклонения от налогообложения путем занижения цены и перемещения налогооблагаемой базы в сторону предприятий, либо зарегистрированных в зонах с пониженным уровнем налогообложения, либо минимизирующих свои налоговые платежи иными способами. Как правило, налоговое законодательство большинства стран предусматривает возможность изменения цены сделки в целях налогообложения в случае установления ее трансфертного характера. Так, согласно статье 40 Налогового кодекса Российской Федерации, корректировка цены сделки в целях налогообложения производится в случае обнаружения факта отклонения такой цены от рыночной более чем на 20%. В этом случае налоговые органы могут доначислить налоги исходя из рыночной цены товара (работы, услуги).

Трансфертные цены применяются различными организациями (в первую очередь, вертикально интегрированными компаниями (ВИК), транснациональными корпорациями (ТНК)) как средство налогового планирования, а порой – и как способ уклонения от исполнения своих налоговых обязанностей. Прежде всего, использование трансфертного ценообразования применяется в целях уклонения от уплаты налога на прибыль организаций и косвенных налогов, взимаемых по адвалорным ставкам (например, НДС и акцизы).

Практика показала, что в современных российских условиях статья 40 НК РФ неработоспособна и крайне неэффективна, поскольку, несмотря на наличие правовой нормы, фактически эта норма труднореализуема вследствие неоправданных ограничений для ее применения. Совершенно очевидно, что предприятие может организовывать свое налоговое и, соответственно, договорное планирование таким образом, чтобы отклонение цен сделок от рыночных цен находилось в рамках 20%. В этих пределах, занижая или завышая цену сделки, можно существенно экономить на налоговых платежах.

Более того, привязка к рыночной цене также делает эту норму неработоспособной, поскольку понятие рыночной цены в российском законодательстве для большинства товаров (работ, услуг) не определено. При этом применение специфических налоговых ставок не обеспечит гарантию от использования трансфертных цен, поскольку такие ставки невозможно установить как по основным налогам, для уклонения от уплаты которых используется трансфертное ценообразование, так и по работам и услугам, сделки с которыми также используются для уклонения от налогообложения.

Также следует отметить, что в российском законодательстве крайне неудачно сформулировано понятие «взаимозависимое лицо», являющееся одним из оснований для проверки правильности примененной цены сделки, поскольку такое определение не несет в себе необходимой «гибкости», привязывая факт взаимозависимости лишь к наличию 20% участия в уставном (складочном) капитале другой организации. Даже если опираться на п. 2 статьи 40 НК РФ, где говорится о дискреционном полномочии суда признавать лиц взаимозависимыми в иных случаях, нельзя считать подобную норму достаточной, поскольку суд должен руководствоваться законодательно определенными критериями признания лиц взаимозависимыми, а на сегодняшний день подобные критерии законом не установлены.

Учитывая эти обстоятельства и исходя из необходимости увеличения налоговых поступлений в российский бюджет, представляется необходимым провести анализ законодательства зарубежных стран и международного опыта в области противодействия использованию трансфертного ценообразования в целях уклонения от налогообложения. Практика и законодательство зарубежных стран и рекомендации международных организаций могут быть полезны для уяснения существа рассматриваемого явления, установления причин и последствий трансфертного ценообразования, а главное – для рецепции в российское законодательство эффективных норм, способствующих борьбе с этим явлением. Разумеется, подобная рецепция не должна сводиться к копированию зарубежного права, поскольку законодательство должно исходить из экономической и правовой действительности, учитывая традиции нормотворчества и хозяйствования в России.

В настоящей работе будет проведен анализ норм российского законодательства о регулировании трансфертного ценообразования, а также законодательства стран с развитой рыночной экономикой, таких как США, Канада, Великобритания, Австралия, Нидерланды, и рекомендаций Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) в этой области. По результатам анализа будут сделаны некоторые выводы, а

также сформулированы рекомендации по совершенствованию российского законодательства в области налогообложения при трансфертном ценообразовании.

8.1. Российская Федерация

Ниже будут рассмотрены нормы законодательства Российской Федерации, регулирующие вопросы признания лиц взаимозависимыми, исходя из близких к этому понятию терминов, раскрытых в разных законодательных актах. Будут также проанализированы недостатки действующих норм Налогового кодекса РФ, регулирующих налогообложение в условиях трансфертного ценообразования.

Проверка налоговыми органами правильности применения цен по сделкам

При рассмотрении российской нормативно-правовой базы следует прежде всего обратить внимание на презумпцию соответствия цены (товаров, работ или услуг), указанной сторонами сделки, уровню рыночных цен, если не доказано обратное⁶⁴. Таким образом, проверка правильности применения цен по сделкам осуществляется путем сравнения цены, указанной сторонами, и рыночной цены. В п. 2 статьи 40 НК РФ приводится закрытый перечень ситуаций, которые могут служить основанием для подобной проверки. К числу таких ситуаций относятся сделки между взаимозависимыми лицами.

Совершение сделки взаимозависимыми лицами

Взаимозависимыми лицами НК РФ признает физических или юридических лиц, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 20).

Налоговый кодекс РФ предусматривает три случая взаимозависимости лиц: одна организация непосредственно и/или косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой; одно

⁶⁴ См. п. 1 ст. 40 НК РФ.

физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Однако перечень таких случаев не является закрытым, и взаимозависимость может быть установлена в судебном порядке, если отношения между лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 говорится о необходимости для суда при принятии решений исходить из того, что указанная сторонами сделки цена может быть оспорена налоговым органом только в случаях, перечисленных в пункте 2 статьи 40 НК. В иных случаях налоговый орган не вправе оспаривать для целей налогообложения цену товаров, работ, услуг, указанную сторонами в сделке⁶⁵.

На первый взгляд, законодатель определил перечень случаев взаимозависимости. Однако отсутствие каких-либо законодательно оформленных критериев для установления подобного влияния отношений на цену сделки дает суду неограниченные возможности устанавливать взаимозависимость по любым основаниям. Таким образом, понятие «взаимозависимость лиц» является нечетким и даже субъективным, что недопустимо в налоговых правоотношениях. Для того чтобы лучше понять смысл данного термина, обратимся к анализу положений других законодательных актов Российской Федерации.

Закон РФ «О таможенном тарифе» признает участников сделки взаимозависимыми лицами, если они удовлетворяют хотя бы одному из следующих признаков⁶⁶:

- один из участников сделки (физическое лицо) или должностное лицо одного из участников сделки является одновременно должностным лицом другого участника сделки;
- участники сделки являются совладельцами предприятия;
- участники сделки связаны трудовыми отношениями;

⁶⁵ См. Постановление Пленума ВС № 41 и Пленума ВАС № 9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ» от 11 июня 1999 г.

⁶⁶ См. пп. «г» п. 2 ст. 19 Закона РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. №5003-1 (с послед. изм. и доп.).

- один из участников сделки является владельцем вклада (пая) или обладателем акций с правом голоса в уставном капитале другого участника сделки, составляющих не менее 5% уставного капитала;
- оба участника сделки находятся под непосредственным либо косвенным контролем третьего лица;
- участники сделки совместно контролируют, непосредственно или косвенно, третье лицо;
- один из участников сделки находится под непосредственным или косвенным контролем другого участника сделки;
- участники сделки или их должностные лица являются родственниками.

Близким по значению «взаимозависимости» является понятие «заинтересованности лиц». **Федеральный закон «О некоммерческих организациях»** признает заинтересованными лицами:

1. руководителя (заместителя руководителя) некоммерческой организации;
2. лицо, входящее в состав органов управления некоммерческой организацией или органов надзора за ее деятельностью, если указанные лица состоят с этими организациями или гражданами в трудовых отношениях, являются участниками, кредиторами этих организаций либо состоят с этими гражданами в близких родственных отношениях или являются кредиторами этих граждан.

При этом указанные организации или граждане являются поставщиками товаров (услуг) для некоммерческой организации, крупными потребителями товаров (услуг), производимых некоммерческой организацией, владеют имуществом, которое полностью или частично образовано некоммерческой организацией, или могут извлекать выгоду из пользования, распоряжения имуществом некоммерческой организации⁶⁷.

В соответствии с **Законом Российской Федерации «Об акционерных обществах»**⁶⁸ лица, указанные в законе, признаются заинтересованными в совершении обществом сделки, если они, их супруги, родители, дети, пол-

⁶⁷ См. ст. 27 ФЗ «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ.

⁶⁸ См. ст. 81 ФЗ «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (в ред. Федерального закона от 07.08.2001 № 120-ФЗ).

народные и неполнородные братья и сестры, усыновители и усыновленные и (или) их аффилированные лица⁶⁹:

- являются стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;
- владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке;
- занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной, выгодоприобретателем, посредником или представителем в сделке, а также должности в органах управления управляющей организации такого юридического лица;
- в иных случаях, определенных уставом общества.

В **Законе Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью»**⁷⁰ устанавливается, что лица, указанные в законе, признаются заинтересованными в совершении обществом сделки в случаях, если они, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) их аффилированные лица:

- являются стороной сделки или выступают в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- владеют (каждый в отдельности или в совокупности) 20% и более акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;
- в иных случаях, определенных уставом общества.

⁶⁹ Согласно ст. 4 Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22 марта 1991 г. № 948-1, аффилированные лица – это физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

⁷⁰ См. ст. 45 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.

Рассмотрим подробнее понятие «аффилированные лица», которое также имеет прямое отношение к «взаимозависимости». В соответствии с нормами **Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»** аффилированными лицами юридического лица являются:

- член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо, вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица;
- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица;
- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы.

Аффилированными лицами физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, являются:

- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное физическое лицо;
- юридическое лицо, в котором данное физическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли данного юридического лица.

Под группой лиц закон понимает группу юридических и (или) физических лиц, применительно к которым выполняется одно или несколько следующих условий:

- лицо или несколько лиц совместно в результате соглашения (согласованных действий) имеют право прямо или косвенно распоряжаться (в том числе на основании договоров купли-продажи, доверительного управления, о совместной деятельности, поручения или других сделок или по иным основаниям) более чем 50% от общего количества голосов, принадлежащих на голосующие акции либо составляющие уставной или складочный капитал вклады, доли одного юридического лица. При этом под косвенным распоряжением голосами юридического лица понимается возможность фактического распоряжения ими через третьих лиц, по отношению к которым первое лицо обладает вышеперечисленным правом или полномочием;
- лицо или несколько лиц получили возможность на основании договора или иным образом определять решения, принимаемые другим лицом или лицами, в том числе определять условия ведения другим лицом или лицами предпринимательской деятельности, либо осуществлять полномочия исполнительного органа другого лица или лиц на основании договора;
- лицо имеет право назначать единоличный исполнительный орган и (или) более 50% состава коллегиального исполнительного органа юридического лица и (или) по предложению лица избрано более 50% состава совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления юридического лица;
- физическое лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;
- одни и те же физические лица, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) лица, предложенные одним и тем же юридическим лицом, составляют более 50% состава коллегиального исполнительного органа и (или) Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления двух и более юридических лиц или по предложению одних и тех же юридических лиц избрано более 50% состава совета директоров (наблюдательного совета) или иного

коллегиального органа управления двух и более юридических лиц;

- физическое лицо, исполняющее трудовые обязанности в юридическом лице или во входящих в одну группу лиц юридических лицах, одновременно является единоличным исполнительным органом другого юридического лица либо физические лица, исполняющие трудовые обязанности в юридическом лице или во входящих в одну группу лиц юридических лицах, составляют более чем 50% состава коллегиального исполнительного органа и (или) совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления другого юридического лица;
- одни и те же физические лица, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) юридические лица имеют право самостоятельно или через представителей (поверенных) распоряжаться более чем 50% голосов, приходящихся на голосующие акции либо вклады, составляющие уставный или складочный капитал, доли каждого из двух и более юридических лиц;
- физические лица и (или) юридические лица имеют право самостоятельно или через представителей (поверенных) распоряжаться в сумме более чем 50% голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли одного юридического лица, и одновременно данные физические лица, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) лица, предложенные одним и тем же юридическим лицом, составляют более 50% состава коллегиального исполнительного органа и (или) Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления другого юридического лица;
- юридические лица являются участниками одной финансово-промышленной группы⁷¹;

⁷¹ В соответствии со ст. 2 ФЗ «О финансово-промышленных группах» от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ финансово-промышленная группа – совокупность юридических лиц, действующих как основное и дочерние общества либо полностью или частично объединивших свои материальные и нематериальные активы (система участия) на основе договора о создании финансово-промышленной группы в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и рас-

- физические лица являются супругами, родителями и детьми, братьями и (или) сестрами.

При этом положения относительно группы лиц распространяются на каждое входящее в указанную группу лицо.

Законодателем предполагается, что лица, входящие в такую группу лиц, осуществляют деятельность, направленную на достижение какой-либо общей цели, и несвободны в отношении друг друга и своего поведения на рынке. Таким образом, отношения между ними могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, что соответствует пониманию взаимозависимости в смысле п. 1 ст. 20 НК РФ.

Для рассмотрения понятия взаимозависимости в российском законодательстве обратимся также к **Гражданскому кодексу РФ**. В данном законодательном акте понятие взаимозависимости лиц определяется через определение понятий дочерних хозяйственных обществ (ДХО)⁷² и зависимых хозяйственных обществ (ЗХО)⁷³, которое заключается в следующем:

Дочернее хозяйственное общество – общество, в отношении которого другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность оказывать влияние на деятельность ДХО в силу:

- преобладающего участия в его уставном капитале;
- заключенного между ними договора;
- определения решений, принимаемых таким обществом иным образом.

Зависимое хозяйственное общество – общество, в отношении которого другое (преобладающее, участвующее) общество имеет возможность влиять на принятие решений зависимого общества в силу:

- более чем 20%-ного участия в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью,
- владения более чем 20% голосующих акций акционерного общества.

По сути, в случае с ДХО речь идет о той же зависимости, что и в ЗХО, только в более «гибкой» форме. Таким образом, и в первом, и во втором случае рассматривается возможность оказания существенного влияния од-

ширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест.

⁷² См. ст. 105 Гражданского кодекса РФ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.

⁷³ См. ст. 106 Гражданского кодекса РФ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.

ного общества на деятельность другого в силу различных обстоятельств. Кроме того, нужно учитывать то, что рассмотренный в данном случае вид зависимости может быть идентичен проанализированным выше понятиям аффилированности и заинтересованности.

Соображения, изложенные выше, приводят к выводу, что в законодательстве взаимозависимость возможно определить через группу понятий, среди которых: заинтересованность; аффилированность; принадлежность лиц к одной группе; зависимость.

Однако положения нормативных актов, касающиеся взаимозависимости, определены недостаточно четко, а потому – не всегда логичны. Основываясь на них, формально можно признать взаимозависимыми лиц, обладающих одним процентом акций одного общества; лиц, связанных очень далекими родственными отношениями; лиц, не связанных напрямую отношениями «начальник-подчиненный», но работающих на одном предприятии; а также лиц, признаваемых взаимозависимыми в соответствии с уставом общества, и т.д. Такая нечеткость приведенных в законодательстве определений является одним из существенных факторов, ограничивающих возможность эффективного применения статьи 40 Налогового кодекса РФ.

Понятие рыночной цены (стоимости)

Рассмотрим трактовку российским законодательством другого понятия, ключевого для определения факта трансфертного ценообразования, – понятия «рыночной цены». Соответствующее определение приводится в п. 4 ст. 40 НК РФ. В соответствии с нормами Налогового кодекса рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Помимо понятия «рыночная цена» в законодательстве встречается понятие «рыночная стоимость». Определение последней дано в Федеральном законе «Об оценочной деятельности в РФ», согласно которому рыночная стоимость – наиболее вероятная цена, по которой объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, т.е. в тех случаях, когда:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;

- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытый рынок в форме публичной оферты⁷⁴;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки, и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

Следует отметить, что критерии определения рыночной цены не позволяют установить ее на какие-либо уникальные товары, работы или услуги. Коллекционные, антикварные, редко встречающиеся, а также не имеющие аналогов на рынке товары могут быть реализованы их владельцами за любую цену, не опасаясь санкций.

В контексте рассматриваемой темы следует также обратить внимание на норму Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, которая гласит, что «...Нарушение порядка ценообразования в виде завышения или занижения регулируемых государством цен на продукцию, товары, услуги, либо иное нарушение установленного порядка ценообразования, влечет наложение административного штрафа на граждан, должностных, а также юридических лиц»⁷⁵. С одной стороны, понятно, что в основном в данной статье речь идет именно об устанавливаемых государственными органами ценах на товары, а также тарифах на работы (услуги). С другой стороны, любое иное нарушение порядка ценообразования может стать основанием для привлечения к административной ответственности в соответствии с данной нормой. В этой связи представляется целесообразным уточнение данного положения с целью ответа на вопрос, относится ли данная норма к случаям использования механизма трансфертного ценообразования.

Информационные ресурсы о рыночных ценах

При анализе понятия рыночной цены в российском законодательстве необходимо отдельно обратиться к проблеме информационных ресурсов для оценки рыночной стоимости товара, работы или услуги, которая явля-

⁷⁴ Такое положение заведомо ограничивает круг товаров (работ, услуг), на которые возможно установить рыночную стоимость.

⁷⁵ См. ст.14.6 Кодекса РФ «Об административных правонарушениях» от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.

ется неотъемлемым элементом процедуры налогообложения при трансфертном ценообразовании. Так, в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги могут использоваться только официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках⁷⁶.

Под официальными источниками могут пониматься базы данных (информационные ресурсы) компетентных государственных и муниципальных органов (органов статистики и органов, регулирующих ценообразование), уполномоченных ими юридических и физических лиц, а также печатные издания, публикующие информацию от имени вышеназванных органов.

В качестве примера нормативного акта, регулирующего вопросы использования источников информации о рыночных ценах, можно привести Закон Воронежской области «О порядке придания официального статуса информации о рыночных ценах на товары, работы, услуги». Этот закон субъекта Федерации впервые в России определил источники информации, которые могут использоваться субъектами налоговых правоотношений, в том числе налоговыми органами, для правильного определения цены сделки и выявления фактов трансфертного ценообразования.

Исходя из изложенного, в существующих условиях целесообразно восстановить исключенные Федеральным законом № 144-ФЗ от 09.07.1999 г. положения п. 11 ст. 40 НК РФ, согласно которым в качестве информационных ресурсов могли быть использованы базы данных органов государственной власти и местного самоуправления и информация, предоставленная налоговым органам самим налогоплательщиком. При этом в последнем случае должно быть обеспечено соблюдение правовой аксиомы *Nemo iudex in propria causa*⁷⁷, поскольку предоставленная какой-либо стороной налоговых правоотношений информация может оказаться недостоверной или искаженной в пользу данной стороны.

Общая оценка норм статьи 40 Налогового кодекса РФ

В п. 9 ст. 40 НК РФ говорится, что при определении рыночных цен товаров, работ и услуг учитывается информация о заключенных сделках с идентичными товарами (работами, услугами) на момент реализации товара, работы, услуги. Совершенно справедливо указывает на неточность такой

⁷⁶ См. п. 11 ст. 40 НК РФ.

⁷⁷ «Никто не может быть судьей в своем собственном деле» (*лат.*).

формулировки С.Д. Шаталов⁷⁸, утверждая, что не вполне понятным является то, какой момент считать реализацией: момент отгрузки товара (оказания услуг, выполнения работ) или поступления денежных средств. В настоящее время формулировки соответствующих статей Налогового кодекса отличаются от ранее действовавшего подхода (например, ст. 167 говорит о моменте определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг) при налогообложении налогом на добавленную стоимость; или ст. 249 – о признании доходов при налогообложении налогом на прибыль организаций и т.п.), тем не менее, однозначно этот вопрос не может быть решен, так как метод начислений применяется в обязательном порядке только при исчислении налога на прибыль организаций. По всей видимости, дата учета информации о рыночных ценах должны быть привязана не к моменту реализации, а к моменту заключения сделки.

При определении понятия идентичных товаров в пунктах 6, 7 ст. 40 НК РФ не говорится об идентичных работах или услугах, что влечет невозможность установления содержания этих понятий, которые упоминаются в предыдущих пунктах той же статьи.

В контексте обсуждения норм ст. 40 НК хотелось бы отметить, что законодатель непоследователен в своих рассуждениях. А именно, в п. 3 той же статьи говорится, что налоговые органы могут принять решение о доначислении недоимки и пеней в случае отклонения цены сделки как в сторону повышения, так и в сторону понижения от рыночной цены (как если бы были применены рыночные цены), и одновременно говорит только о доначислении, при этом умалчивая об ответе на вопрос: если цена сделки завышена (скажем, для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль покупателя), будут ли в этом случае налоговые органы принимать решение о возмещении (в том числе о возврате) НДС по данной операции. Такой вопрос возникает по причине того, что НДС, уплачиваемый от этой операции продавцом в бюджет, значительно может превышать сумму НДС, начисленную в том случае, если бы исполнение сделки производилось по рыночным ценам. Или все-таки налоговый орган, производящий налоговую проверку покупателя, вынесет решение о доначислении налога и пеней, так как покупатель списал на затраты примененную сторонами стоимость сделки, которая может существенно превышать рыночную стоимость предмета сделки?! Однако ст. 252 НК не говорит о нормировании расходов налогово-

⁷⁸ См. комментарий к Налоговому кодексу РФ, дополненный и переработанный (Шаталов С.Д. МЦФЭР, 2000. С. 225).

плательщика рамками рыночной стоимости, а упоминает лишь об «обоснованности» произведенных расходов. При этом под обоснованными (ч. 3 ст. 252) признаются те расходы, которые экономически оправданы, причем в последнем случае имеет место использование оценочной категории. Наконец, что делать налогоплательщику с учетом того, что обоснованность затрат будет определять налоговый орган, а ст. 46 НК дает последнему право безакцептного списания средств с расчетного счета (а п. 3 ст. 40 НК – право принятия решения о доначислении), и самому же налогоплательщику гарантируется при этом только последующий судебный контроль, предусмотренный ст. 46 Конституции РФ⁷⁹.

Более того, ст. 274 НК, определяющая налоговую базу, говорит об использовании рыночных цен применительно только к продавцам (п.п. 4, 5, 6 ст. 274 НК), ограничиваясь употреблением термина «экономически обоснованные затраты» применительно к покупателям.

Поэтому представляется, что в случае, если налоговые органы не будут принимать решение о возмещении НДС (или уменьшении базы по налогу на прибыль) продавцу по ст. 40 НК, исходя при этом из цены сделки, которая превышает рыночный уровень, то было бы справедливо, если бы они не выносили решение о доначислении налога и пеней при проверке покупателя, который списал на затраты соответствующую сумму и снизил в пропорциональной части свои обязательства по НДС. Либо можно изменить подход и внести изменения в ст. 40 НК о том, что налоговые органы должны принять решение о возмещении (зачете или возврате) той суммы налога, уплаченной в бюджет продавцом по сделке, исполнение по которой производилось исходя из цен, которые превышают рыночный уровень. В этом случае затраты покупателя также будут нормированы в пределах рыночных цен. Но следует отметить, что второй подход не выгоден покупателю, поскольку он не сможет списать на затраты уплаченную сумму по сделке в части ее превышения над рыночной ценой и зачесть НДС, уплаченный продавцу в части превышения над рыночной ценой, и тем более отнести его на затраты.

Таким образом, по всей видимости, следует придерживаться подхода, принятого в мировой практике, согласно которому в случае корректировки

⁷⁹ По понятным причинам даже сам КС РФ в своем Постановлении от 17.12.1996 г. № 20-П указал, что безакцептный порядок списания средств с юридических лиц соответствует Конституции, что противоречит его же Определению № 144-О (п. 3), где говорится, что предварительный судебный контроль (ч. 3 ст. 35) должен иметь самостоятельное значение независимо от ст. 46 Конституции.

налоговой базы одного лица, следует производить соответствующую корректировку налоговой базы его контрагента. В противном случае невозможно обеспечить принцип равенства налогоплательщиков (п. 1 ст. 3 НК), а также равенства государственной и частной форм собственности (ч. 2 ст. 8 Конституции РФ). Также при применении действующих принципов одна и та же сумма будет подвержена двойному налогообложению (см. ниже). Представляется, что все это может дать почву для обращения в Конституционный суд РФ с жалобой о признании соответствующих норм НК РФ не соответствующими Конституции РФ и, следовательно, неприменимыми на практике.

* * *

Таким образом, законодательное регулирование трансфертного ценообразования в целях налогообложения в Российской Федерации осуществляется, главным образом, положениями статьи 40 Налогового кодекса РФ, а также некоторыми иными нормативно-правовыми актами. По результатам анализа указанных документов можно сделать следующие выводы.

Во-первых, необходимо отметить, что в российском налоговом законодательстве установлены «негибкие» критерии для признания лиц взаимозависимыми с целью проведения проверки обоснованности примененных цен по сделкам. Между тем, в разных нормативных актах даны определения таких понятий, близких к понятию взаимозависимости, как «заинтересованные», «аффилированные», «взаимозависимые» лица, а также «группа лиц», «зависимые» и «дочерние» хозяйственные общества, что значительно усложняет задачу определения степени взаимозависимости лиц. По этой причине, возможно, следует несколько изменить формулировку, содержащуюся в статье 20 НК РФ и раскрывающую понятие «взаимозависимых лиц». Новые определения следует вводить, используя по возможности критерии, содержащиеся в рассмотренных в настоящем разделе законодательных актах. Более того, представляется целесообразной замена термина «взаимозависимые лица» понятием «связанные лица», поскольку не всегда контрагенты с точки зрения формальных критериев взаимно зависят друг от друга, однако и в случаях формальной независимости лица могут быть связаны тем или иным образом.

Во-вторых, необходимо особо указать на то обстоятельство, что достоверная информация о рыночной цене товаров, работ или услуг имеется далеко не на все их виды, причем в российских условиях проблема поиска информации о рыночных ценах еще более усугубляется отсутствием необходимых ресурсов и соответствующей нормативно-правовой базы. При

этом НК РФ раскрывает понятие рыночной цены, используя понятия идентичности и однородности, не раскрывая содержание последних применительно к работам и услугам. В результате возникают проблемы с установлением рыночных цен услуг и работ. Наконец, в Налоговом кодексе не рассматривается проблема определения рыночной цены нематериальных активов (имущественных прав), сделки с которыми зачастую используются с целью минимизации налоговых платежей через применение трансфертного ценообразования.

В-третьих, нормы российского налогового законодательства не содержат положений о симметричной корректировке налоговой базы не только налогоплательщика, который использовал трансфертное ценообразование с целью минимизации налоговых платежей, но и его контрагентов. Для исправления такого положения необходимо внести изменения в российское налоговое законодательство, направленные на использование общепринятого в мировой практике принципа коррелирующей корректировки налоговой базы контрагентов в случае доказанного использования трансфертного ценообразования, когда за корректировкой налоговой базы одного из участников сделки с трансфертным ценообразованием должна следовать соответствующая корректировка налоговой базы его контрагента (подробнее об использовании этого принципа в законодательстве зарубежных стран см. далее).

8.2. Документы Организации по экономическому сотрудничеству и развитию

Основополагающим документом в области регулирования трансфертного ценообразования в целях налогообложения является Руководство Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов⁸⁰. Помимо данного акта координирующими органами ОЭСР были изданы многочисленные Отчеты, посвященные вопросам регулирования трансфертных цен для целей налогообложения. Несмотря на то, что эти документы являются рекомендательными, из-за широкого применения они фактически приобрели нормативный характер. Более того, законодательство многих стран прямо ссылается на эти документы ОЭСР.

⁸⁰ Transfer pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations. Одобрены Комитетом ОЭСР по фискальным делам (Committee on Fiscal Affairs) 27.06.95 г.

В п. 11 Предисловия к Руководству дается определение трансфертных цен – под последними понимаются цены, по которым реализуется товар, нематериальный актив или оказывается услуга ассоциированному предприятию. Другими словами, под контроль соответствия рыночной цене согласно данному документу подпадают все сделки с ассоциированными лицами. В соответствии с этим определением предприятия являются ассоциированными, если одно из них прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого, или же оба находятся под общим контролем.

Принцип «вытянутой руки»

Глава I рассматриваемого документа посвящена принципу «вытянутой руки» (*arm's length principle*)⁸¹. Этот принцип по существу является международным стандартом для стран-членов ОЭСР и означает требование рассматривать фактические отношения ассоциированных предприятий с точки зрения того, какими были бы их отношения, если бы они являлись независимыми сторонами. При этом наличие таких связей между предприятиями само по себе не дает основания рассматривать их отношения в качестве направленных на манипулирование совокупной прибылью (п. 1.2), поскольку иногда по объективным причинам невозможно достоверное установление рыночных цен при отсутствии рынка этого продукта или при реализации определенной бизнес-стратегии.

Более того, ОЭСР отмечает, что необходимость корректировки доходов для приведения фактических отношений в соответствие с принципом «вытянутой руки» при исчислении сумм налоговых платежей может возникнуть по каким-либо иным причинам, не связанным с обязательством стороны (сторон) уплатить определенную сумму или с желанием налогоплательщика минимизировать уровень налогообложения (п. 1.2).

В случае, если цены, установленные ассоциированными предприятиями, не соответствуют принципу «вытянутой руки», исходной базой (моде-

⁸¹ Данный термин построен на ассоциации: люди, сотрудничающие на независимой основе, ведут себя как партнеры по танцу, которые танцуют не «щека к щеке», а на расстоянии вытянутой руки (из работы «Конвенция об устранении двойного налогообложения доходов». Авторы: А.В. Манасуев и В.В. Гонд. СПС «Гарант 5.2»). Устоявшегося перевода данного термина нет. Поэтому мы будем переводить его как принцип «вытянутой руки», или соответственно – как цена или сделка «на расстоянии вытянутой руки».

лью) для корректировки являются взаимоотношения между независимыми лицами в сравнимых сделках при сравнимых обстоятельствах.

Общепринятое определение принципа «вытянутой руки» приводится в § 1 ст. 9 Модельной Налоговой Конвенции ОЭСР, где утверждается, что:

«В случае, когда... условия установлены между... двумя [ассоциированными] предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях таким образом, что они отличаются от тех, которые были бы установлены между [независимыми] предприятиями, то любая прибыль, которая была бы начислена одному из предприятий, но из-за наличия таких условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль данного предприятия, и соответственно, обложена налогом».

Применение данного принципа государствами при налогообложении субъектов хозяйственной деятельности должно поставить независимых и ассоциированных лиц в равное положение с точки зрения налогообложения. Это особенно важно, поскольку налоговые преимущества могут оказывать непосредственное влияние на конкурентоспособность экономических субъектов (п. 1.7).

Проблемы определения сопоставимых условий (сделок)

В работе налоговых органов по выявлению трансфертного ценообразования часто возникают ситуации, когда применение принципа «вытянутой руки» проблематично. Например, при разработке уникального нематериального актива или оказании специальных видов услуг (п. 1.8), поскольку «отправным пунктом» для применения этого принципа является, так или иначе, наличие сопоставимых (аналогичных) сделок, предметов таких сделок или лиц. Именно для таких ситуаций были разработаны методы, основанные на оценке прибыли⁸² (см. ниже).

Проблема может возникнуть и из-за недостатка информации о ценах, сделках, рынках и т.п. Требования законодательства о защите конфиденциальной информации могут препятствовать получению необходимых данных о третьих лицах или от них. Поэтому в документах ОЭСР отмечается, что контроль над трансфертным ценообразованием требует последовательности в действиях и ответственности как со стороны налогового органа, так и налогоплательщика (п. 1.12).

⁸² Хотя и для этих методов «базой» выступает данный принцип, они требуют меньшей аналогии (сопоставимости). Это касается прежде всего метода дробления (распределения) прибыли.

Рассматриваемый документ определяет факторы, влияющие на сопоставимость сделок, к числу которых относятся: 1) признаки имущества или услуги; 2) выполняемые функции; 3) договорные условия; 4) экономические условия; 5) бизнес-стратегия. Рассмотрим их основные черты.

1) *Признаки имущества или услуги.* Схожесть признаков реализуемого товара или оказанной услуги является важным условием при сравнении цен в сделках для определения факта использования трансфертных цен, а также условием, хотя и менее важным, – при сравнении доходной маржи (например, при сравнении норм прибыли аналогичных производителей). К указанным признакам относятся: физические характеристики имущества, его качество, возможность и объем поставки – для материального имущества; природа и длительность – для услуги; вид сделки (лицензирование или продажа), тип актива (патент, торговая марка или ноу-хау), длительность и степень защиты, а также ожидаемые доходы от использования актива (для нематериального актива).

2) *Выполняемые функции.* При определении сопоставимости сделок или лиц требуется сравнение выполняемых ими функций, т.е. экономически существенных действий и обязательств сторон. В число таких функций входят: производство; монтаж; НИОКР; оказание услуг; покупки; дистрибуция; маркетинг; перевозки; финансирование, менеджмент и т.п.

3) *Договорные условия.* В сделках «на расстоянии вытянутой руки» договорными условиями определяются способы распределения между сторонами рисков и выгод (доходов). В этом смысле анализ договорных условий должен быть частью функционального анализа.

4) *Экономические условия.* Цены «на расстоянии вытянутой руки» могут иметь различное значение в зависимости от характеристик рынков, на которых действуют сопоставляемые лица. К таким условиям относятся: географическое положение, размер рынков, степень конкуренции на рынках, наличие взаимозаменяемых товаров и услуг, транспортные расходы, уровень рынка (оптовый или розничный) и т.п.

5) *Бизнес-стратегия.* Учет особенностей бизнес-стратегии предприятия необходим, в частности, в случаях, когда предприятие реализует продукцию по сниженной цене для продвижения товара на рынок или увеличения доли на рынке, либо в случаях, когда компания несет большие расходы (например, начинающий бизнес). Соответственно, налогооблагаемая база для такого предприятия будет ниже, чем для аналогичных налогоплательщиков, использующих иные бизнес-стратегии.

Принципиальное значение для регулирования трансфертного ценообразования и определения сопоставимости сделок имеют положения Руководства, касающиеся возможности переквалификации сделок (*recharacterization*). С одной стороны, согласно общему правилу, проверка налоговыми органами какой-либо сделки должна основываться на фактических характеристиках сделки, заключенной сторонами. Однако, с другой стороны, согласно п. 1.37, налоговым органам⁸³ разрешается в двух исключительных случаях переквалифицировать природу сделки. В число этих случаев входят ситуации, при которых:

а) экономическое содержание сделки отличается от ее формы. В этом случае налоговые органы могут исходить из экономического содержания сделки, невзирая на ее юридическое оформление⁸⁴;

б) условия соглашений, заключенных в связи со сделкой, при совокупной их оценке отличаются от тех, которые были бы установлены независимыми предприятиями, действующими коммерчески обоснованным образом, а фактическая структура сделки практически препятствует налоговым органам определить факт использования или неиспользования трансфертной цены⁸⁵.

Методы определения цен

Перейдем к рассмотрению методов, используемых для определения цен «на расстоянии вытянутой руки», предусмотренных Руководством. Следует отметить, что для участников транснациональных корпораций установлено гибкое правило, согласно которому они могут применять мето-

⁸³ На наш взгляд, имплементация такой нормы в российском законодательстве возможна только при условии передачи в ведение арбитражного суда полномочий по взысканию суммы налога в результате изменения квалификации сделок. Тем более, похожая норма есть в абз. 6 п. 1 ст. 45 НК РФ, где допускается взыскание налога только в судебном порядке.

⁸⁴ В том же пункте приводится пример предоставления процентного займа ассоциированному предприятию на таких условиях, которые дают основание считать такой заем инвестицией в уставный капитал заемщика.

⁸⁵ В качестве примера приводится случай, когда продаются неограниченные права по использованию нематериального актива в результате будущих разработок за единовременный платеж по долгосрочному контракту. Несмотря на то, что такая сделка может рассматриваться как передача коммерческого актива, для налогового органа целесообразно скорректировать условия такой сделки (в том числе цену) исходя при этом из условий, которые установили бы независимые стороны.

ды, как предусмотренные в Руководстве, так и не предусмотренные в нем. Однако следует иметь в виду, что последние должны в любом случае соответствовать принципу «вытянутой руки» (п. 1.68).

Согласно главе II рассматриваемого документа выделяются такие традиционные методы определения цен⁸⁶, как метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод цены перепродажи и метод «издержки плюс».

1) **Метод сопоставимой неконтролируемой цены** основан на сравнении цены в контролируемой сделке с ценой в неконтролируемой сопоставимой сделке. При этом сопоставимость определяется по рассмотренным выше правилам главы I и считается имеющей место, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

а) никакие различия между сравниваемыми сделками или лицами, совершающими эти сделки, не могут оказать влияние на цены на открытом рынке;

б) могут быть проведены соответствующие корректировки для устранения эффекта таких объективных различий.

При наличии возможности использования данного метода он дает наиболее достоверный результат (п. 2.7), и в этом смысле имеет приоритет над иными методами.

2) **Метод цены перепродажи** использует показатель валовой маржи⁸⁷, которая включает операционные издержки и сумму прибыли. Данная маржа вычитается из перепродажной цены для получения цены реализации по первой сделке, сторонами которой выступали ассоциированные предприятия (п. 2.14). В качестве объектов для сравнения при применении данного метода могут выступать валовая маржа проверяемого лица при совершении им аналогичных операций с независимыми лицами, а также валовая маржа, установленная независимыми предприятиями в сравнимых неконтролируемых сделках (п. 2.15).

При применении данного метода допускается меньше аналогии в предмете сделки, чем при методе сопоставимой неконтролируемой цены, так как различия в товарах (работах, услугах), с которыми оперирует нало-

⁸⁶ Эти методы являются наиболее эффективными методами определения соответствия условий в коммерческих и финансовых отношениях между ассоциированными предприятиями принципу «вытянутой руки» (п. 2.49) и имеют преимущество над методами, основанными на оценке прибыли (п. 3.49).

⁸⁷ Используемые в дальнейшем термины «перепродажная маржа», «доходная маржа», «валовая маржа» аналогичны по значению.

гоплательщик, оказывают меньшее влияние на валовую маржу, чем на цены (п. 2.16, 2.17).

3) **Метод «издержки плюс»** оперирует показателем понесенных издержек и величиной наценки (суммы прибыли). При этом обе величины складываются для получения цены «на расстоянии вытянутой руки». Данный метод является наиболее удачным для применения в случаях, когда отношения между «связанными» сторонами направлены на продажу (покупку) полуфабрикатов, или когда они заключают соглашения о совместной деятельности или долгосрочные контракты на покупку и продажу товаров, либо когда предметом исполнения по контролируемой сделке выступает оказание услуг (п. 2.32), т.е. во всех случаях, когда оценить сопоставимость и объективность установленной цены иными способами не представляется возможным.

При применении данного метода необходимо выделить и исключить все материальные различия между сопоставляемыми сделками, которые могут повлиять на величину наценки, для определения того, каким образом следует корректировать наценку в неконтролируемой сделке для получения сопоставимой цены. Для этих целей необходимо сравнение различий в уровне и виде затрат (операционные и не операционные), связанных с выполняемыми функциями и принятыми рисками каждым из сопоставляемых лиц.

Анализируемый документ ОЭСР помимо описанных выше традиционных методов определения сопоставимых цен предлагает использование методов, основанных на оценке прибыли экономических субъектов и регламентирует порядок их применения. Такие методы используются в тех случаях, когда невозможно применить традиционные методы (п. 3.1), например, из-за отсутствия сопоставимой информации⁸⁸. К их числу относятся метод дробления (распределения) прибыли и метод трансакционной чистой маржи.

4) **Метод дробления (распределения) прибыли** применяется при заключении нескольких тесно взаимосвязанных сделок. При этом между участниками может распределяться либо вся прибыль, либо остаточная прибыль⁸⁹.

⁸⁸ ОЭСР предлагает их применять, только при наличии «институциональных правовых рамок», т.е. при наличии эффективного механизма защиты (обжалования) нарушенных прав налогоплательщика (п. 3.56).

⁸⁹ При таком варианте распределения сначала распределяется прибыль пропорционально выполненным функциям, а затем оставшаяся часть «относится» к нематери-

Преимуществом данного метода является его независимость непосредственно от наличия сопоставимых сделок. Следовательно, он может быть применен, когда вообще не имеется сопоставимых сделок на рынке. Распределение прибыли основывается на разделении функций между самими ассоциированными предприятиями (п. 3.6.), т.е. сумма прибыли, включаемая налоговыми органами по результатам проверки в налоговую базу конкретного лица, предопределяется стоимостью вложенного им капитала в ходе исполнения контролируемой операции (сделки).

Метод дробления прибыли технически сложен, что связано с доступом к информации зарубежных аффилированных лиц. Более того, может оказаться чрезвычайно трудно определить комбинированную прибыль и совокупные затраты всех ассоциированных предприятий, участвующих в проверяемых сделках. Аналогично, при использовании метода дробления прибыли применительно к операционной прибыли в некоторых случаях невозможно установить соответствующие операционные издержки, связанные со сделкой, и распределить расходы между участниками проверяемой сделки и иными сделками ассоциированных предприятий (п. 3.9).

5) **Метод трансакционной чистой маржи** (метод TNMM – *Transactional net margin method*) основывается на анализе отношения чистой доходной маржи (ЧДМ) от проверяемой сделки к соответствующей базе (затраты, продажи, активы) (п. 3.26)⁹⁰. В отличие от предыдущего метода рассматриваемый метод применяется только к одной из сторон проверяемой сделки.

Преимущество данного метода состоит в том, что чистая маржа меньше подвержена влиянию различий в сделках, чем цена при использовании метода сопоставимой цены. Кроме того, на ЧДМ меньше воздействуют различия в выполняемых функциях в сопоставляемых сделках, поскольку эти различия, как правило, отражаются на операционных издержках, а не чистой доходной марже (п. 3.27). Однако на чистую маржу налогоплательщика могут влиять некоторые факторы, не имеющие отношения к цене или к валовой марже.

альному (иному дорогостоящему или уникальному) активу, который использовался в контролируемой сделке.

⁹⁰ Отличительной чертой валовой маржи по сравнению с чистой маржей является то, что валовая маржа (ВДМ) оперирует прямыми и косвенными расходами, а чистая – также и операционными издержками (п. 2.41.), т.е. ЧДМ состоит только из суммы (нормы) прибыли.

Соглашения о предварительном установлении цен

Руководство ОЭСР предусматривает возможность заключения сторонами сделки и налоговыми органами соглашения о предварительном установлении цен (*advance pricing arrangements – АРА*), которое означает, что до совершения налогоплательщиком сделок определяются экономически обоснованные критерии⁹¹, в соответствии с которыми складывается цена по таким сделкам на определенное время (п. 4.124). Соглашения позволяют не проводить дополнительные проверки обоснованности используемых цен с целью доначисления ряда налогов.

В документах ОЭСР выделяются как односторонние, так и двух- или многосторонние соглашения АРА. В односторонних АРА участвуют только налогоплательщик и налоговый орган, а в двусторонних и многосторонних – более одного налогового органа⁹².

Соглашение АРА может быть расторгнуто, если при его заключении была представлена недостоверная информация, имело место мошенничество, или условия соглашения не соблюдаются налогоплательщиком (п. 4.138). Расторжение этого соглашения прекращает обязательства по нему как налогоплательщика, так и налогового органа, подписавшего такое соглашение.

Согласно п. 4.142 рассматриваемого документа, в некоторых государствах отсутствует юридическая возможность для заключения соглашений АРА (например, в Российской Федерации). Но ОЭСР допускает их заключение, если в двусторонних договорах об избежании двойного налогообложения есть норма о возможности начала взаимосогласительных процедур между странами⁹³. Такие соглашения будут обязательными как для налоговых органов, так и для подписавших их налогоплательщиков (п. 4.142).

⁹¹ Например, применимый метод, сопоставимые сделки или лица, возможные корректировки, критические допущения относительно будущих событий и т.п. (п. 4.124).

⁹² Другими словами, в соглашении принимают участие фискальные органы двух (нескольких) государств. Очевидно, именно двух- или многосторонние соглашения могут гарантировать защиту от международного двойного налогообложения доходов (прибыли) (п. 4.131). Также следует отметить, что подобные соглашения, как правило, заключаются в ходе взаимосогласительных процедур (*mutual agreement procedures*) или в связи с ними (п. 4.140).

⁹³ Для РФ это ст. 24 либо ст. 26 договоров (соглашений) об избежании двойного налогообложения доходов.

Преимуществом соглашений АРА является устранение неопределенности в объеме налоговых обязанностей, поскольку налогоплательщик получает определенные гарантии со стороны налоговых органов в том, что при выполнении ряда условий цены сделки не будут признаны трансфертными (п. 4.143). Более того, такие соглашения дают возможность налоговым органам и налогоплательщикам сотрудничать и избегать конфронтации, которая присутствует при налоговых проверках или судебном разбирательстве (п. 4.144)⁹⁴.

К числу недостатков соглашений относится возможность заключения односторонних соглашений, условия которых могут не признаваться налоговыми органами иных стран, в подписании соглашения участия не принимавших (п. 4.148), что может повлечь двойное налогообложение доходов налогоплательщика⁹⁵. Также недостатком соглашений АРА является то, что такое соглашение может допустить более детальный анализ операций налогоплательщика со стороны налоговых органов, чем при обычной налоговой проверке в отсутствие соглашения (п. 4.156). Более того, возможны злоупотребления со стороны налоговых органов полученной информацией в ходе выполнения соглашения, т.е. налоговые органы имеют возможность использовать данные, полученные при проверке данного налогоплательщика, в иных целях (п. 4.157). Однако подобные недостатки можно расценивать как своего рода плату за гарантии со стороны налоговых органов в неприменении санкций за использование трансфертного ценообразования.

Трансфертное ценообразование при сделках с нематериальными активами

Наряду с рассмотренными выше положениями заслуживают внимания нормы Руководства, касающиеся определения цен на нематериальные активы. ОЭСР признает значимость нематериальных активов, поскольку предметом многих сделок все больше выступает, помимо товаров и услуг, именно «неосязаемая собственность». С одной стороны, использование в торговом обороте нематериальных активов обусловлено появлением развитого рынка программного обеспечения и информационных технологий. С другой стороны, в силу своей специфики именно нематериальные активы

⁹⁴ К числу иных преимуществ можно отнести и экономию времени, что отсутствует при проверках или в судебном разбирательстве (п. 4.145).

⁹⁵ В частности, по причине того, что условия такого соглашения не соответствуют принципу «вытянутой руки» (п. 4.149).

зачастую используются в целях минимизации налоговых платежей с помощью трансфертного ценообразования.

В этой связи принципиальное значение имеет правильное определение цены таких активов, поскольку по бухгалтерской документации они могут иметь незначительную стоимость или не иметь никакой. Однако нематериальные активы могут составлять существенную часть хозяйственных операций, и трудность или невозможность определения их цены не должна быть препятствием при налогообложении.

ОЭСР предлагает несколько способов определения цены нематериального актива на момент совершения сделки.

1) Использование оценки ожидаемых выгод (*anticipated benefits*) на момент заключения сделки.

2) Заключение сделок о продаже нематериальных активов на короткий срок, либо включение в сделку условия о пересмотре цены нематериального актива. Например, размер роялти может быть поставлен в зависимость от величины объема продаж лицензиата (п. 6.30 Руководства ОЭСР).

* * *

В результате рассмотрения рекомендаций Организации по экономическому сотрудничеству и развитию следует отметить, что нормы данной международной организации основаны как на обобщении законодательного опыта и практики стран-членов ОЭСР в этой области, так и на собственных разработках. В целом можно выделить следующие основные положения рекомендаций ОЭСР.

Основополагающим принципом, рекомендуемым к применению для определения обоснованности использованной цены сделки, является принцип «вытянутой руки». Его суть заключается в анализе конкретной операции с точки зрения действия при аналогичных обстоятельствах независимых третьих лиц.

Основанием для контроля условий сделок (цены) со стороны налоговых органов является факт ассоциированности контрагентов. Между тем, наличие такого факта само по себе не является достаточным основанием считать целью такой сделки манипулирование прибылью в целях минимизации налоговых платежей.

Корректировка доходов налогоплательщика в целях налогообложения может производиться независимо от того, имело ли в данном случае место намерение минимизировать налоговые платежи, и осуществляется в случае несоответствия примененных цен принципу «вытянутой руки».

Одним из центральных положений Руководства ОЭСР является рекомендательный перечень методов определения соответствия цены сделки принципу «вытянутой руки», которые применяются с целью определения факта уклонения от налогообложения с помощью трансфертного ценообразования. Наряду с традиционными методами определения цен «на расстоянии вытянутой руки» используются методы, основанные на оценке прибыли. При наличии достоверной и достаточной информации оптимальным методом считается метод сопоставимой неконтролируемой цены.

Рекомендательные нормы ОЭСР предусматривают особую форму взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов – соглашения об установлении цен, которые предусматривают предварительное (до совершения сделок) установление определенных критериев ценообразования по таким сделкам на определенное время. Такие соглашения предоставляют налогоплательщику относительную стабильность и уверенность в объеме его налоговых обязанностей и порядке их исполнения.

8.3. Канада

Нормы, регулирующие налогообложение в условиях трансфертного ценообразования в Канаде, содержатся в Законе о налоге на доходы⁹⁶ (далее в настоящем разделе – Закон)⁹⁷, регламентирующем основания, условия и порядок налогообложения доходов юридических лиц, а также последствия нарушения соответствующих норм закона. В качестве нормативных актов, детализирующих положения закона и служащих методическим материалом для налогоплательщиков и налоговых органов, выступают документы Канадского агентства по таможене и доходам (КАТД)⁹⁸. К числу этих документов относятся издаваемые указанным органом Информационные циркуляры (Information Circulars – IC).

Уклонение от налогообложения

Регулирование трансфертного ценообразования в условиях канадской правовой системы тесно связано с определением факта уклонения от налогообложения. Именно от наличия факта намеренного уклонения от налогообложения зависит использование тех или иных мер, принимаемых при установлении трансфертного ценообразования. Борьбе с уклонением от

⁹⁶ Income Tax Act.

⁹⁷ Действует с 18.06.1998 г.

⁹⁸ Canadian Customs and Revenue Agency (CCRA).

налогообложения посвящена глава XVI Закона, согласно положениям которой «если сделка совершена с целью уклонения от налога, то налоговые последствия для налогоплательщика должны быть определены таким образом, чтобы предотвратить налоговые выгоды, которые станут прямым или косвенным следствием такой сделки»⁹⁹.

При этом «сделкой, совершенной с целью уклонения от налога» считается такая сделка, которая прямо или косвенно влечет налоговые выгоды, а также если не доказано, что она была заключена в добросовестных целях (*bona fide purposes*), а не для получения налоговых выгод. При этом «налоговые выгоды» (*tax benefits*) определяются как уменьшение, уклонение или отсрочка уплаты налога, или увеличение суммы возмещаемого (возвращаемого) налога (п/п.1), а «налоговые последствия» (*tax consequences*) означают сумму налогооблагаемого дохода или сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщиком или возмещению (возврату).

Налогообложение при трансфертном ценообразовании

Глава XVI.1 (*Transfer pricing*) рассматриваемого Закона непосредственно посвящена вопросам налогообложения при трансфертном ценообразовании. В частности, в данной главе даются дефиниции следующих понятий:

«*Распределение по принципу «вытянутой руки»* – распределение прибыли или убытка, которые бы имели место между участниками сделки, если бы они действовали по принципу «вытянутой руки».

«*Трансфертная цена «на расстоянии вытянутой руки»* – цена, которая была бы трансфертной ценой, если бы участники сделки действовали между собой по принципу «вытянутой руки»¹⁰⁰.

⁹⁹ Отличительной чертой данной нормы от нормы ч. 2 ст. 247 (которая непосредственно находится в главе о трансфертном ценообразовании) является то, что она может применяться и при использовании трансфертных цен во «внутренних» операциях, тогда как обязательным условием применения ч. 2 ст. 247 является выступление в качестве стороны сделки – нерезидента.

¹⁰⁰ Данный подход означает, что есть два вида трансфертных цен, а именно: трансфертная цена, которая является ценой «на расстоянии вытянутой руки», и трансфертная цена, которая не является таковой. Очевидно, именно второе определение совпадает с российской трактовкой таких цен.

Между тем, необходимо отметить, что «двойное» понимание содержания данного понятия также обосновывается практикой некоторых стран. Об этом упоминается,

При этом под «*трансфертной ценой*» понимается сумма, уплаченная или подлежащая уплате участником сделки в качестве цены, ренты (арендной платы), роялти¹⁰¹, премии¹⁰² или иной платы за использование, изготовление, продажу или переработку имущества, или в качестве встречного удовлетворения за услуги¹⁰³ (ч. 7).

В Законе также дается определение «квалификационного соглашения о распределении расходов» (далее КСРР – *qualifying cost contribution arrangements*) как соглашения, в рамках которого участники прикладывают обоснованные усилия¹⁰⁴ для определения расходов на производство, разработку или приобретение имущества (в том числе услуг) пропорционально выгодам, которые каждый участник обоснованно ожидает получить от имущества в результате этого соглашения¹⁰⁵.

От рассмотрения определений перейдем к анализу регулятивных норм Закона.

В соответствии с нормой Закона, регулирующей вопросы корректировки налогооблагаемой базы (ч. 2 ст. 247), в случае, если налогоплательщик и нерезидент, имеющие отношения не по принципу «вытянутой руки», являются участниками какой-либо сделки и условия сделки отличаются от тех, которые были бы установлены лицами, действующими по принципу «вытянутой руки», то любая сумма, которая была бы определена для целей налогообложения в отношении налогоплательщика, должна быть скорректирована исходя из тех сумм, которые имели бы место, если условия сделки

например, в работе Джона Д. Дэниелса и Ли Х. Радебы «Международный бизнес» («Дело», 1998. С. 670–673).

¹⁰¹ Согласно п. 6.16 Руководства ОЭСР, размер роялти, как правило, устанавливается пропорционально выручке лицензиата, объему продаж, или, в исключительных случаях, сумме прибыли.

¹⁰² Термин *premium* понимается достаточно широко. Сюда, например, включаются страховые премии, вознаграждение (награда) (см. Мамульян А.С., Кашкин С.Ю. Англо-русский полный юридический словарь. 1993. С. 290).

¹⁰³ Включаются также услуги, оказанные наемным работником, и услуги страхования и перестрахования рисков.

¹⁰⁴ Данное понятие раскрывается в п. 4 данной статьи (см. ниже).

¹⁰⁵ Отличительной чертой таких соглашений является «регулирование» расходов участников таких соглашений. На вложенную единицу капитала необходимо получить выгоду «на расстоянии вытянутой руки», т.е. ту сумму, которую бы получило независимое лицо от участия в подобных соглашениях. При этом выгода может иметь как форму дохода (прибыли), так и форму экономии на издержках.

были бы установлены лицами, действующими по принципу «вытянутой руки».

Аналогичное правило действует в случаях, когда лицами, действующими по принципу «вытянутой руки», вообще не была бы заключена сделка. Другими словами, в таких случаях налоговые органы при корректировке налоговой базы налогоплательщика исходят из условий сделки, которые установили бы третьи лица, действующие по принципу «вытянутой руки» при заключении сделки.

Отсюда вытекает, что нормой, отклонение от которой не допускается, является принцип «вытянутой руки». Примечателен тот факт, что данная норма не говорит о связанности (ассоциированности) контрагентов, обуславливая возможность корректировки наличием отношений, не соответствующих принципу «вытянутой руки». Такая трактовка означает, что данная норма применима и к случаям, когда независимые друг от друга контрагенты по каким-либо причинам не соблюдают этот принцип. Рассмотренный подход представляется более предпочтительным, нежели регламентация исчерпывающего перечня связанных (ассоциированных) лиц, поскольку в последнем случае лишь наличие каких-либо связей между контрагентами служит основанием для контроля и корректировки налогооблагаемой базы. В данном же случае основанием для корректировки является только факт нарушения принципа «вытянутой руки». Однако следует особо отметить, что применение указанного подхода является эффективным лишь в случае высокой значимости деятельности судов, опираясь на которую, возможно установить факт отношений на расстоянии «вытянутой руки».

Необходимо отметить, что подход этой нормы канадского Закона допускает контроль над всеми сделками, поскольку для того, чтобы определить, был ли нарушен данный принцип или нет, необходимо провести контроль конкретной сделки. По-видимому, такой подход оправдан в условиях, когда субъекты экономического оборота заключают разнообразные сделки, вступая в сложные правовые отношения, главным образом, с целью минимизации объема налоговой обязанности¹⁰⁶.

¹⁰⁶ По крайней мере, такой подход представляется более эффективным, нежели рассмотренная выше норма ст. 40 НК РФ, поскольку ст. 40 не дает права налоговым органам контролировать сделки между независимыми контрагентами (если сделка не подпадает под п/п. 2, 3, 4 п. 2 ст. 40), которые в силу разных причин или договоренностей манипулируют ценами при осуществлении конкретных операций. Очевидно, что налоговая база по подобным сделкам была бы скорректирована, если на

Методы определения цен «на расстоянии вытянутой руки»

Согласно канадскому законодательству, методы определения цен «на расстоянии вытянутой руки» подразделяются на традиционные и те, которые основаны на оценке прибыли, что соответствует рассмотренным выше рекомендациям ОЭСР. При этом утверждается, что закон не устанавливает иерархию применения указанных методов и налогоплательщик вправе сам выбрать оптимальную методику определения применяемых им цен при совершении сделок с лицами, не действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Согласно п. 59 IC 87-2R, налогоплательщикам рекомендуется использовать методы, основанные на оценке прибыли, если не имеется достоверной информации для применения методов цены перепродажи или «издержки плюс», либо имеющаяся информация настолько несопоставима, что не поддается корректировке.

КАТД утверждает, что метод распределения (дробления) прибыли, как правило, дает более достоверную цену, чем TNMM (метод транзакционной чистой маржи¹⁰⁷), пока не будет установлена высокая степень сопоставимости, включая сопоставимость нематериальных активов.

Несмотря на то, что традиционные методы обеспечивают наиболее достоверные результаты, современная сложная структура коммерческих отношений может сделать применение этих методов затруднительным. Поэтому, если невозможно, например, произвести необходимые корректировки имеющихся данных, то налогоплательщикам советуется использовать методы, основанные на оценке прибыли.

Поскольку содержание остальных методов определения цен, предусмотренных в законодательстве Канады, в целом соответствует рекомендациям ОЭСР, рассмотрим подробнее *метод распределения (дробления) прибыли* применительно к конкретной сделке в его трактовке канадским законодательством.

Согласно данному методу, сначала (шаг 1) определяется валовая прибыль, полученная сторонами в результате проверяемой сделки, которая впоследствии подлежит распределению между участниками сделки. Подлежащая распределению прибыль, как правило, является операционной прибылью, т.е. прибылью до вычета процентов и налогов. Затем (шаг 2)

на соответствующие отношения распространялось бы положения, аналогичные используемым в канадском налоговом законодательстве.

¹⁰⁷ Или метод чистой маржи.

данная прибыль распределяется между сторонами, основываясь на величине вложенного ими в данную сделку капитала. При этом учитываются выполненные функции, использованное имущество и принятые каждой из сторон риски, а распределение прибыли производится, исходя из той доли прибыли, которую получили бы стороны, действующие «на расстоянии вытянутой руки».

Согласно п. 97 IC 87-2R, данный метод может быть использован, когда осуществляемые операции лиц, не действующих «на расстоянии вытянутой руки», настолько тесно взаимосвязаны, что их оценка на индивидуальной основе затруднительна. Метод распределения (дробления) прибыли используется также тогда, когда наличие дорогостоящего или уникального нематериального актива делает невозможным установить необходимую степень сопоставимости с неконтролируемыми сделками, чтобы применить методы только к одной стороне сделки.

Величина прибыли на втором этапе (шаг 2) может распределяться в различных формах, в том числе путем:

- а) распределения остаточной прибыли (*residual profit split*);
- б) пропорционального распределения (*proportional apportionment*).

1) *Распределение остаточной прибыли* предполагает, что после определения суммы распределяемой прибыли (шаг 1) производится распределение выручки каждой стороне за выполненную функцию (например, производство или дистрибуция), основываясь при этом на сопоставимой информации¹⁰⁸. Далее предполагается распределение выручки, относящейся к нематериальному активу. Другими словами, оставшаяся прибыль (убыток) распределяется между сторонами, основываясь на относительном вкладе каждого участника с учетом любой имеющейся информации, указывающей на то, как могла быть распределена прибыль (убыток) в сравнимых обстоятельствах при использовании принципа «вытянутой руки».

2) Согласно п. 104 предлагается еще один вариант метода распределения прибыли – *пропорциональное распределение*, при котором принимается во внимание вклад каждой стороны сделки в ее осуществление. Валовая прибыль, полученная сторонами от данной сделки, распределяется на основании размера относительного вклада сторон (*the relative contributions*).

¹⁰⁸ На данной стадии это допускается, так как еще не производится распределение в зависимости от использованного нематериального актива. Следовательно, на данном этапе можно использовать, для исчисления выручки традиционные методы или метод *TNMM*. Согласно п. 105 это обеспечит большую достоверность результата.

КАТД при этом отмечает возможность возникновения сложностей с количественной оценкой относительного вклада. По этой причине рекомендуется в случаях, когда уместно использование методов, основанных на оценке прибыли, использовать метод распределения остаточной прибыли (п. 105).

Метод TNMM (метод трансакционной чистой маржи) основан на сопоставлении чистой доходной маржи (ЧДМ, *net profit margin*) налогоплательщика от контролируемой сделки с таким же показателем в сопоставимых сделках, заключенных «на расстоянии вытянутой руки», а также анализирует величину ЧДМ относительно таких величин (характеризующих налоговую базу), как расходы, продажи, имущество, используемое в целях совершения сделки¹⁰⁹. Этим данный метод отличается от метода «издержки плюс» и метода цены перепродажи, которые основаны на сопоставлении показателей валовой доходной маржи (ВДМ) (п. 107).

КАТД признает, что метод *TNMM* и *метод сопоставимых прибылей* (СРМ – *comparable profit method*), который используется налоговыми органами некоторых государств (например в США) для определения трансфертных цен, основываются на принципе «вытянутой руки» при определении величины чистой маржи. Тем не менее КАТД считает, что практическое применение метода СРМ не отвечает уровню сопоставимости, требуемого документами ОЭСР при применении метода *TNMM* (п. 114). Поэтому КАТД допускает применение этого метода только в том объеме, который соответствует стандартам сопоставимости, установленным ОЭСР для метода *TNMM* (п. 115).

КАТД не исключает, что возможны ситуации, когда налогоплательщик не может установить необходимый уровень сопоставимости (п. 119). В такой ситуации ему предоставляется возможность использования метода, который законодательством не предусмотрен, но который должен соответствовать принципу «вытянутой руки». При этом на налогоплательщика возлагается бремя доказывания невозможности использования методов, предусмотренных законодательством.

Ответственность налогоплательщика

Рассматриваемый Закон (ч. 3 ст. 247) устанавливают ответственность налогоплательщиков за несоблюдение зафиксированных в нормах данного

¹⁰⁹ Выбор конкретной величины (базы) зависит от природы бизнеса (п. 108). Конкретная база, с которой сравнивается прибыль, зависит от фактов и обстоятельств конкретного дела.

акта императивных требований о регулировании трансфертного ценообразования. Согласно этой норме налогоплательщик привлекается к ответственности в виде штрафа в размере 10% суммы скорректированных налоговых платежей, определенной в соответствии с требованиями Закона. Однако налоговые органы вправе применить указанную санкцию в отношении налогоплательщика, не соблюдающего принцип «вытянутой руки» при ценообразовании, только при соблюдении всех требований законодательства.

Следует отметить, что эта ответственность отчасти носит стимулирующий характер, так как КАТД не применяет ее, если считается, что налогоплательщик приложил обоснованные усилия для определения цены «на расстоянии вытянутой руки». Усилия считаются обоснованными, если налогоплательщик принял все меры, чтобы используемая им цена соответствовала принципу «вытянутой руки», а также выполнил требования о хранении и представлении соответствующей оправдательной документации. Окончательно вопрос о применении ответственности к конкретному налогоплательщику решается Комитетом по трансфертному ценообразованию (п. 178 IC 87-2R).

Отчетность налогоплательщика

Законодательство Канады вводит дополнительное требование об отчетности налогоплательщиков по сделкам, контролируемым с точки зрения трансфертного ценообразования. Так, рассматриваемый Закон устанавливает, что налогоплательщик считается не приложившим обоснованных усилий для определения и использования трансфертных цен «на расстоянии вытянутой руки» по сделке до тех пор, пока не представлены документы, достоверно и в полном объеме раскрывающие информацию:

- о предмете сделки;
- об условиях сделки и их отношении к условиям каждой иной сделки, заключенной сторонами данной сделки¹¹⁰;

¹¹⁰ Имеются в виду сделки «туда и обратно» (*round-trip transaction*). Согласно условиям данных сделок материнская компания производит и продает своей иностранной дочерней компании детали, которые являются составной частью конечного продукта, а затем дочерняя компания их монтирует в конечный продукт и продает материнской компании для дистрибуции. Согласно данной норме налогоплательщики должны отчитаться, каким образом условия данных сделок взаимосвязаны (п. 182 IC 87-2R).

- об идентичности участников сделки и их взаимосвязи на момент заключения сделки¹¹¹;
- о выполняемых функциях, используемом имуществе и принятых рисках по сделке между ее участниками;
- о данных и методах, использованных для ценообразования¹¹²;
- о стратегии, которая оказала влияние на величину цен.

Следует отметить, что указанный перечень документации не является исчерпывающим. Другими словами, нет такого перечня документов, представление которых дает налогоплательщику гарантию (*safe harbor*) неприменения «санкции» за нарушение норм о трансфертном ценообразовании. При этом, поскольку Канада руководствуется документами ОЭСР, следует учитывать положения главы V Руководства ОЭСР, согласно которым не допускается требовать от налогоплательщика представления документов, подготовка которых является для него в значительной степени обременительной. Например, налоговые органы не могут требовать представления документов, которые не находятся в собственности (владении) налогоплательщика или под его контролем, либо не доступны ему иным образом¹¹³.

Квалификационные соглашения о распределении расходов

Квалификационным соглашением о распределении расходов считается соглашение между участниками сделки, согласно которому две или более стороны распределяют между собой расходы и риски, связанные с производством, разработкой или приобретением имущества (в том числе нематериальных активов), приобретением или оказанием услуг, пропорционально сумме выгод, которые каждая сторона обоснованно ожидает¹¹⁴ получить от имущества или услуг в результате выполнения данного соглашения¹¹⁵.

¹¹¹ Имеется в виду участие в уставном капитале или иная зависимость.

¹¹² В том числе о сопоставимых сделках, произведенных корректировках (п. 183 IC 87-2R).

¹¹³ Например, из-за требований законодательства о защите конфиденциальной информации.

¹¹⁴ При этом КАТД признает, что ожидаемые и фактические выгоды, как правило, не будут равны и поэтому требует, чтобы налогоплательщики сравнивали две эти величины при представлении отчетов в налоговые органы (п. 195).

¹¹⁵ Данное определение охватывает широкий спектр отношений, в том числе между членами одной аффилированной группы. Поэтому нормы о трансфертном ценообразовании являются актуальными и для участников такого соглашения. Данное соглашение включает, в частности, отношения долевого участия в строительстве

Как правило, КСРР заключается при совместной разработке нематериального актива в случае заинтересованности каждого участника в получении результата с целью обоснования применяемых цен для урегулирования отношений с налоговыми органами. Тем не менее участники могут объединять свои средства и усилия для приобретения централизованных услуг (например, бухгалтерских услуг, услуг в области компьютерно-технической поддержки, юридических услуг).

Для того чтобы КСРР соответствовало принципу «вытянутой руки», затраты каждого участника должны быть сопоставимы с теми, которые независимое лицо согласилось бы нести в сравнимых обстоятельствах, при условии получения выгод, которые это лицо обоснованно ожидает получить в результате данного соглашения. В случае, когда расходы участника в КСРР несопоставимы с его долей в ожидаемых выгодах, может потребоваться «балансирующий платеж» между участниками для корректировки соответствующих расходов. При этом такой платеж должен рассматриваться как дополнение к расходам для плательщика и как возмещение расходов (*reimbursement of costs*) для получателя. В случае, если сумма платежа превышает фактические расходы его получателя, разница рассматривается как часть налоговой базы.

* * *

Анализ законодательства Канады, регулирующего вопросы трансфертного ценообразования, позволяет сделать вывод, что в целом положения канадского законодательства соответствуют рекомендациям Организации по экономическому сотрудничеству и развитию, в отдельных случаях дополняя и уточняя их. Следует также отметить, что англосаксонская система права позволяет канадскому законодателю широко трактовать ситуации, в которых налогоплательщики могут быть признаны действующими не «на расстоянии вытянутой руки» при отклонениях в используемых ценах и в которых соответствующая налогооблагаемая база может быть увеличена в целях налогообложения.

Нормы канадского законодательства о корректировке налоговой базы допускают контроль над всеми заключаемыми на территории страны сделками. Если условия сделки отличаются от тех, которые были бы установлены лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки», то этого достаточно для принятия налоговыми органами решения о корректировке этих

строительстве объекта недвижимости, с множественностью инвесторов, или соглашения о долевом участии в договорах о выполнении НИОКР и т.п.

условий и соответствующем увеличении налогооблагаемой базы. Такой подход представляется целесообразным, поскольку позволяет корректировать условия сделок, заключенных формально независимыми контрагентами, но не соблюдающими при этом принцип «вытянутой руки».

Также следует отметить, что из всех рассматриваемых в настоящей работе государств законодательством Канады предусмотрено наиболее широкое применение методов определения цен «на расстоянии вытянутой руки», основанных на оценке прибыли. Одновременно ответственность в виде штрафа за уклонение от налогообложения, предусмотренная канадским законом, отчасти носит стимулирующий характер. Это подтверждается тем, что КАТД не применяет ее, если налогоплательщик считается приложившим обоснованные усилия для определения и использования цены «на расстоянии вытянутой руки».

8.4. США

Основным документом, регулирующим вопросы налогообложения на всей территории Соединенных Штатов Америки, является Кодекс внутренних доходов (КВД), который содержит большое количество норм, регламентирующих основание и порядок налогообложения доходов налогоплательщиков при применении ими трансфертных цен в заключаемых сделках. Действуют также дополняющие названный законодательный акт Временные инструкции к Кодексу, принимаемые налоговым ведомством страны. Эти нормы отличаются абстрактностью и, следовательно, широким охватом различных правоотношений, что позволяет налоговым органам США быстро и эффективно реагировать на различные «схемы», в которых используются трансфертные цены. Помимо федерального законодательства в правовой системе США большое значение для регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании имеет законодательство штатов.

Налогообложение межфирменного ценообразования

Основной нормой, регулирующей вопросы налогообложения при трансфертном ценообразовании, является ст. 482 Кодекса внутренних доходов, которая гласит:

«В любом случае, когда две или более организации, торговых или хозяйственных субъектов (*trades or businesses*) (независимо от того, инкорпорированы они или нет, учреждены в США или нет, и независимо от их аффилированности) принадлежат или контролируются прямо или косвенно лицами, объединенными одними и теми же интересами, уполномоченный

орган (*Secretary*) вправе отнести, разделить или распределить валовой доход, списания, скидки или надбавки между такими организациями, торговыми или хозяйственными субъектами, если он определит, что такое отнесение, разделение или распределение необходимо в целях предотвращения уклонения от налогообложения или для точного определения (отражения) дохода какой-либо из этих организаций, торговых или хозяйственных субъектов. В случае же любой передачи или лицензирования неосязаемой собственности (нематериального актива) доход от такой передачи или лицензирования должен быть соразмерным с доходом, связанным с этой собственностью»¹¹⁶.

Инструкции для применения ст. 482 КВД основаны на принципе, согласно которому сделки между связанными сторонами (контролируемые сделки) должны оцениваться на основе принципа «вытянутой руки» (*arm's length basis*), т.е. так, как несвязанные стороны строили бы свои отношения в неконтролируемых сделках.

Временные инструкции к Кодексу внутренних доходов США

Временные инструкции к КВД предписывают, что для определения факта совершения сделки «на расстоянии вытянутой руки» данная сделка сопоставляется с иной (неконтролируемой) сделкой. При этом должно, например, учитываться такое обстоятельство, как «экономия в результате размещения» (*location savings*), т.е. экономия на затратах в случае, когда контролируемый налогоплательщик действует в условиях юрисдикции, характеризующейся низкими затратами, а неконтролируемый налогоплательщик не получает такой экономии. В этом случае требуется соответствующая корректировка.

Временные инструкции обеспечивают возможность неприменения положения Кодекса внутренних доходов о корректировке налоговой базы, если доход налогоплательщика и его контрагента не превышают 10 млн долл. в год. Это положение имеет принципиальное значение, поскольку позволяет не осуществлять контроль над операциями (и, соответственно, не нести расходов на налоговое администрирование), стоимость которых относительно невелика.

¹¹⁶ Имеются в виду случаи с роялти, когда размер роялти, уплачиваемый лицензиару, пересматривается в зависимости от доходности продаж товара, в изготовлении которого неосязаемая собственность использовалась. Чем выше этот показатель, тем больше прибыли «приписывается» лицензиару.

Во Временных инструкциях к Кодексу предусматриваются как традиционные методы установления факта применения трансфертных цен, так и методы, основанные на оценке прибыли. Выбор конкретного инструмента зависит от правила «наилучшего метода», под которым понимается такой метод определения цен «на расстоянии вытянутой руки», который обеспечивает получение наиболее достоверного результата по конкретному делу. Это «гибкое» правило заменило ранее действовавшую норму об обязательности применения методов в соответствии с определенной иерархией. В настоящее время допускается использование любого метода – без представления доказательств невозможности применения иного метода – при условии, что применяемый метод обеспечит достоверный результат. Хотя США, как и прочие страны–участницы ОЭСР, негласное предпочтение отдают методу сопоставимой неконтролируемой цены (CUP), формулировки норм США дают основание утверждать, что «естественной» иерархии методов (как в Канаде) нет. Отсюда вытекает, что методы, основанные на оценке прибыли, могут применяться без ограничений. Однако в случаях, если имеется информация о сопоставимых налогоплательщиках или сделках, то предпочтение будет отдаваться именно методу сопоставимой цены. При этом, согласно Инструкции, не считаются сопоставимыми сделки:

- 1) если они не совершены в ходе обычной предпринимательской деятельности (*ordinary course of business*);
- 2) если одной из основных целей неконтролируемой сделки было установление цены «на расстоянии вытянутой руки» в отношении контролируемой сделки.

Первый случай возникает, когда предмет сделки – уникальный товар или услуга, либо когда налогоплательщик осуществляет эксклюзивную деятельность. Вторым случаем имеет место, когда налогоплательщик заключает сопоставимую сделку с лицом «на расстоянии вытянутой руки» лишь с целью, чтобы при проведении налогового контроля представить доказательство налоговому органу о том, что он действовал по этому принципу при заключении и исполнении контролируемой сделки со ссылкой на цену по первой сделке.

Законодательство США предусматривает специальный порядок ведения учета контролируемых сделок и связанных контрагентов, а также представления отчетности. Так, ст. 6038А Кодекса предусматривает требование ведения отдельного учета контролируемых операций и представления соответствующей информации для компании, которая контролируется иностранным лицом или осуществляет операции со связанными лицами. При

этом Инструкции предусматривают представление таких документов, как документации по ценообразованию, корреспонденции, а также заполнение специальной формы отчетности в отношении каждой связанной с налогоплательщиком стороны, с которой заключались подлежащие отчетности сделки в течение года.

Нормы законодательства штатов о регулировании трансфертного ценообразования

Как уже упоминалось выше, законодательные нормы о регулировании трансфертного ценообразования устанавливаются не только на федеральном уровне, но и на уровне штатов. В качестве примера можно привести Кодекс штата Юта, где речь идет об обязанности нефтеперерабатывающего завода информировать налоговые органы по следующим позициям:

- о применяемых заводом ценах на все виды реализуемой продукции самому себе (передача для собственных нужд) или аффилированному лицу для перепродажи на территории данного штата по иной цене;
- об «объявленной чистой цене» (*posted rack price*) на все виды реализуемой продукции, под которой понимается цена предложения определенных видов продукции до вычета суммы торгового дисконта и до включения в цену стоимости перевозки и суммы налогов. Если такая цена не устанавливается, то она считается равной минимальной объявленной чистой цене, установленной лицом, действующим в регионе деятельности завода, в отношении топлива такого вида и качества.

Понятие «аффилированные лица» раскрывается законодательством штата и включает любых лиц, владеющих или контролирующих иное лицо, либо находящихся под владением или контролем через участие в капитале или иным образом.

Незаконной считается реализация на территории штата Юта топлива по цене ниже понесенных затрат¹¹⁷, осуществляемая любым лицом, если целью или последствием такой продажи является:

- негативное воздействие на конкуренцию;
- побуждение к приобретению другого товара;

¹¹⁷ Имеются в виду затраты на производство (себестоимость) и (или) реализацию топлива.

- недобросовестное завладение долей рынка, принадлежащей конкуренту;
- оказание негативного воздействия на конкурента иным образом.

Также в соответствии с законодательством штата признается незаконной прямая или косвенная:

- реализация топлива через аффилированное лицо в розницу на территории штата по цене ниже (трансфертная цена), чем цена, по которой такое лицо в течение непродолжительного периода времени реализует топливо такого качества и вида третьему лицу (нормальная цена), приобретающему его для розничной продажи, если целью или последствием такой продажи является оказание негативного воздействия на конкуренцию, или
- реализация топлива для перепродажи в данном штате по цене ниже цены реализации, устанавливаемой данным лицом для иных лиц, которые приобретают его для перепродажи, если целью или последствием такой реализации является оказание негативного воздействия на конкуренцию.

При этом перечисленные положения не применяются к случаям реализации, когда различия между трансфертной и нормальной ценой обусловлены различиями в затратах на производство или транспортировку, либо когда различия были обусловлены добросовестными усилиями налогоплательщика, направленными на соответствие таким же ценам конкурента.

Следует отметить, что вопросы трансфертного ценообразования в целях налогообложения регулируются в штате Юта не с помощью норм налогового законодательства, а скорее – антимонопольного законодательства, поскольку в качестве критерия использования трансфертной цены используется не наличие или отсутствие бюджетных потерь от применения тех или иных цен, а оказание негативного воздействия на конкуренцию¹¹⁸.

* * *

Анализ законодательства США показал, что в случаях, когда две или более организации принадлежат или контролируются прямо или косвенно лицами, объединенными одними и теми же интересами, налоговый орган вправе распределить валовой доход между такими организациями, если он определит, что такое распределение необходимо в целях предотвращения

¹¹⁸ В этом смысле такие нормы приближаются к антидемпинговым правилам.

уклонения от налогообложения. Это норма закона может не применяться, если доходы налогоплательщика и его контрагента не превышают 10 млн долл. в год. Данное положение имеет принципиальное значение, поскольку позволяет не контролировать сделки относительно небольшие по стоимости (для ТНК это относительно небольшая сумма).

Нормы о трансфертном ценообразовании имеются не только на федеральном уровне, но и на уровне отдельных штатов. Анализ законодательства некоторых штатов дает основание утверждать, что борьба с трансфертными ценами может осуществляться не только с помощью норм налогового, но и антимонопольного законодательства.

8.5. Нидерланды

Особенности регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании в голландском праве отражены, главным образом, в декрете Министерства финансов¹¹⁹, который детализирует соответствующие положения норм статутного права (законодательства). Рассмотрим некоторые существенные положения данного документа, к которым относятся применение диапазона цен при установлении цен «на расстоянии вытянутой руки» и порядок производства взаимосогласительных процедур при международном налогообложении доходов налогоплательщиков.

Диапазон цен

Как и в законодательстве других стран и рекомендательных нормах ОЭСР, основное внимание в нормативно-правовой базе Нидерландов уделено вопросу определения рыночных цен товаров (работ, услуг).

В частности, в законодательстве отражается ситуация, когда цена «на расстоянии вытянутой руки» товара (услуги), определенная с помощью различных методов (соответствующих рекомендациям ОЭСР), различается в зависимости от применения того или иного конкретного метода, поскольку разные методы исчисления трансфертной цены могут дать разные величины этой цены (диапазон цен), которые, однако, являются достоверными величинами.

¹¹⁹ Опубликован 30 марта 2001 г. №IFZ 2001/295M. Действует с 01.04.2001 г. (п.11).

После установления диапазона цен определяется, попадают ли условия проверяемой сделки в данный диапазон¹²⁰. В случае, если такой диапазон включает в себя рассматриваемое условие (цену) сделки, то законодательство не предусматривает оснований для корректировки налогооблагаемой базы налогоплательщика. В противном случае, если налогоплательщик не в состоянии доказать причину отклонения цены от данного диапазона, то производится корректировка налогооблагаемой базы, следующая за корректировкой цены сделки в пределах диапазона с целью установления цены, которая в наилучшей степени отражает фактические обстоятельства конкретной сделки и соответствует принципу «вытянутой руки». Если имеется величина, которую обоснованно можно считать наиболее сопоставимой (например, по условиям заключения сделки), то она будет отправным пунктом для осуществления корректировки. В случае невозможности определения конкретного значения оптимальной цены налоговые органы считают, что за основу для установления цены «на расстоянии вытянутой руки» должно приниматься медианное (среднее) значение в рамках диапазона.

Взаимосогласительные процедуры

Специальный раздел рассматриваемого документа посвящен проведению взаимосогласительных процедур (*mutual agreement procedures* – MAP) между налоговыми органами разных стран при налогообложении доходов определенного налогоплательщика.

Согласно указанным положениям налогоплательщики имеют право подать жалобу на действия (бездействие) и решения налоговых органов, если считают, что корректировка налогооблагаемой базы, произведенная налоговыми органами, не является обоснованной. Более того, если корректировка прибыли влечет международное двойное налогообложение, то налогоплательщики вправе подать заявление о начале взаимосогласительных процедур или арбитражного разбирательства в компетентный орган любого договаривающегося государства или обоих государств. При этом инициирование взаимосогласительной процедуры не допускается до тех пор, пока не окончены процедуры внутри государства, резидентом которого является налогоплательщик. Причина, по которой это государство не начинает предварительные консультации с другим заинтересованным государством, за-

¹²⁰ Имеется в виду любое встречное удовлетворение (в том числе в натуральной форме) за переданный товар, выполненную работу, оказанную услугу или за переданный нематериальный актив.

ключается в том, что до окончания «внутренних» процедур неизвестно, возникнет ли международное двойное налогообложение вообще, а если и возникнет, то какая сумма будет предметом таких консультаций.

В соответствии с рассматриваемым Декретом предметом взаимосогласительных процедур или арбитражного разбирательства может быть как сумма какого-либо налога, так и сумма процентных платежей (пени), начисляемых на недоимку по налогу. Поэтому законодательство Нидерландов допускает включение процентных платежей в предмет обсуждения в ходе взаимосогласительных процедур. При этом утверждается, что в случаях, когда Нидерланды являются стороной, которая производит корректировку трансфертной цены в целях налогообложения, налоговые органы этой страны имеют возможность предоставить отсрочку уплаты пени (процентов) на ту часть налога, которая связана с корректировкой, если налогоплательщиком подано соответствующее заявление. Такая отсрочка действует до окончания взаимосогласительных процедур или «внутренних» процедур.

* * *

По итогам анализа голландского налогового законодательства следует отметить, что его нормы характеризуются более полным регулированием налогообложения при трансфертном ценообразовании и не содержат ссылок на возможность определения факта трансфертного ценообразования в зависимости от значения сделки для конкуренции и иных неформализуемых критериев.

Законодательство Нидерландов основывает определение цены «на расстоянии вытянутой руки» товара или услуги на использовании диапазона цен. Случаи, когда фактическая цена сделки не находится в пределах этого диапазона, представляют собой основание для ее корректировки.

Также голландское законодательство подробно регулирует порядок производства взаимосогласительных процедур между разными налоговыми юрисдикциями при налогообложении доходов конкретного налогоплательщика. При этом до тех пор, пока не окончены процедуры внутри государства, резидентом которого является налогоплательщик, не допускается инициирование таких взаимосогласительных процедур.

8.6. Великобритания

Нормы законодательства Великобритании, регулирующие налогообложение в условиях трансфертного ценообразования, содержатся главным образом в Законе о налоге на доходы физических лиц и корпораций¹²¹. Конкретные акты, посвященные отдельным вопросам налогообложения, принимает Служба внутренних доходов Великобритании (*Inland Revenue Service*); они применяются также в практической деятельности налогоплательщиков и налоговых органов.

Приложение 28АА указанного Закона содержит нормы о регулировании налогообложения при установлении факта применения трансфертных цен. Рассмотрим основные положения этого документа.

В частности, в Законе раскрывается содержание понятия «ассоциированные лица». Под такими лицами понимаются:

- 1) супруги, проживающие совместно;
- 2) лица, не достигшие 18 лет, и их родители;
- 3) лицо, «связанное» (*connected*) с компанией, которая контролирует иную компанию. Они считаются ассоциированными друг с другом.

Необходимо отметить, что лицо считается связанным с компанией, если оно прямо или косвенно владеет более 30%:

- (а) выпущенных обыкновенных акций компании;
- (б) заемного капитала¹²² и выпущенных акций компании;
- (с) голосов на собрании акционеров компании.

Помимо этого, лицо считается связанным с компанией, если оно прямо или косвенно владеет (или имеет право в случае ликвидации компании на получение) более 30% совокупных активов компании, которые будут распределены в пользу акционеров.

¹²¹ Income and Corporation Taxes Act.

¹²² Заемный капитал компании означает долг, принадлежащий данной компании (ст. 6). Согласно п. 3 данной статьи доля в заемном капитале, принадлежащая определенному лицу, которое ведет бизнес, включающий и предоставление денег в заем, не должна учитываться, если данное лицо (кредитор) не участвует в управлении или деятельности компании (должника). То есть решающее значение имеют цель и последствия предоставления займа, повлечет это участие кредитора в деятельности дебитора или нет. Очевидно, что кредитор (заимодавец) может участвовать в деятельности компании, например, путем оформления договора займа посредством выпуска конвертируемых в акции облигаций или посредством новации заемного обязательства в такой облигационный заем после заключения договора займа.

Лицо также считается связанным с компанией, если оно имеет контроль над ней. Причем «контроль» в отношении корпоративного образования (*body corporate*) означает возможность какого-либо лица влиять на ведение дел этого образования в соответствии с желаниями данного лица:

(а) посредством владения акциями или правом решающего голоса в таком корпоративном образовании; или

(б) посредством реализации полномочий, предоставленных учредительными документами данного корпоративного образования.

Положения законодательства о регулировании налогообложения в условиях трансфертного ценообразования применяются в случаях, когда заинтересованные лица имеют правовые отношения, оформленные сделкой или серией сделок. Заинтересованность определяется на момент заключения сделки и означает, что одна из сторон сделки прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или в капитале другой стороны, либо обе стороны находятся под общим управлением, контролем или их капитал принадлежит одним и тем же третьим лицам (лицу).

Согласно основной регулятивной норме закона, если фактические отношения сторон отличаются от отношений «на расстоянии вытянутой руки», которые имели бы место между независимыми лицами, и эти отношения дают потенциальную налоговую выгоду одной из сторон сделки (или обеих сторон), то прибыли и убытки¹²³ получившего потенциальную выгоду лица (лиц) должны быть исчислены таким образом, как если бы отношение «на расстоянии вытянутой руки» имело бы место вместо фактических отношений.

8.7. Австралия

Формулировки норм законодательства Австралии, регулирующие налогообложение в условиях применения трансфертных цен, отличаются относительной либеральностью. Это означает, что положения законодательства регламентируют право конкретных должностных лиц фискальных органов Австралии определять возможность применения конкретной нормы. Иными словами, поскольку указанное должностное лицо наделено законодательно соответствующими полномочиями, в его функции входит определять, следует ли применить предписание закона в конкретном случае или не следует.

¹²³ Согласно ст. 14 (1) Приложения термин «убытки» включает также и расходы.

Возможность нарушения аксиомы права *Nemo iudex in propria causa* в таких случаях предотвращается благодаря действующей в Австралии англосаксонской правовой традиции, основанной, среди прочего, на правотворческой деятельности судебной системы.

Закон о налоге на доходы¹²⁴ содержит нормы, направленные на регулирование налогообложения в условиях применения трансфертных цен, и устанавливает ответственность за нарушение предписаний Закона. Рассмотрим основной понятийный аппарат.

Понятие «соглашение» (*agreement*) означает любую договоренность или сделку независимо от того, являются они формальными или нет, прямо оговоренными или предполагаемыми, и независимо от их юридической действительности.

Понятие «имущество» включает как движимое имущество и недвижимость, так и права требования (*choses in action*) и услуги. При этом термин «услуги» охватывает как услуги в собственном смысле, так и передачу (лицензирование) исключительных прав (нематериального актива).

Согласно Закону, ссылка на «предоставление» и «приобретение» имущества¹²⁵ включает также согласие на предоставление и приобретение. Это означает, что достаточно наличия соглашения о предмете сделки, чтобы в целях налогообложения передача имущества считалась фактическим предоставлением или приобретением. Такой подход говорит об отождествлении консенсуальных и реальных сделок и упразднении их различий в целях налогообложения¹²⁶.

Ссылка на встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки» от «предоставления имущества» означает такую сумму встречного удовлетворения¹²⁷, которую можно обоснованно ожидать от такого предоставле-

¹²⁴ Income tax assessment act.

¹²⁵ Включают любую форму «предоставления» и «приобретения», в том числе путем продажи, мены, аренды, лизинга, аренды-продажи, и приобретение (предоставление), получение (передачу), оказание (выполнение).

¹²⁶ Напомним, что консенсуальным признается такой договор, который считается заключенным с момента достижения сторонами согласия по всем существенным условиям договора, в то время как для признания заключенности реального договора, помимо самого факта достижения согласия, требуется активное поведение стороны в пользу выполнения условий соглашения, например, передача вещи на хранение, или получение суммы займа и т.п.

¹²⁷ Имеется в виду как денежное, так и натуральное встречное удовлетворение.

ния, если имущество было бы предоставлено по соглашению между независимыми сторонами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Согласно Закону, ссылка на встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки» в отношении «приобретения имущества» означает такую сумму встречного удовлетворения, которую можно обоснованно ожидать подлежащей уплате за такое приобретение, если имущество было бы приобретено по соглашению между независимыми сторонами, действующими «на расстоянии вытянутой руки» между собой.

Регулирование налогообложения в условиях применения трансфертных цен

Законодательство Австралии определяет, что в случае, когда налогоплательщик предоставляет имущество по внешнеэкономическому соглашению и налоговые органы, имеющие сведения о любой взаимосвязи между сторонами соглашения или об иных соответствующих обстоятельствах, придут к заключению, что стороны соглашения не действовали «на расстоянии вытянутой руки» при предоставлении имущества и ожидаемое встречное удовлетворение меньше, чем встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки», то встречное удовлетворение «на расстоянии вытянутой руки» должно считаться полученным налогоплательщиком, если налоговые органы определяют, что данное положение закона применимо к этому налогоплательщику¹²⁸.

Из этого положения Закона можно сделать несколько выводов. Во-первых, налоговые органы должны обладать сведениями о взаимосвязанности лиц или иными подобными сведениями. Во-вторых, именно на усмотрение налоговых органов оставлено определение того, действовали связанные лица «на расстоянии вытянутой руки» или нет. В-третьих, налоговые органы принимают решение о корректировке условий сделки в целях налогообложения.

Согласно австралийскому законодательству понятие «любая взаимосвязь» зависит не только от наличия контроля или владения пакетом акций. В частности, это понятие включает:

¹²⁸ Аналогичное правило действует, когда налогоплательщик вообще не получает встречного удовлетворения или приобретает имущество по цене большей, нежели цена «на расстоянии вытянутой руки». Очевидно, что в последнем случае расходы налогоплательщика нормируются рамками «нормальной цены».

(а) прямое или косвенное участие одного лица в уставном капитале другого лица;

(б) нахождение лиц под общим владением, несмотря на отсутствие участия одного лица в другом лице;

(с) возможность одного лица приобрести «интерес» в другом лице путем:

- существующего опционного контракта¹²⁹;
- возможности конверсии имеющихся векселей;
- владения конвертируемыми привилегированными акциями;

(d) наличие общих директоров;

(е) наличие общих исполнителей;

(f) участие в картеле¹³⁰.

Понятие контроля и случаи косвенной заинтересованности

В рамках законодательства Австралии понятие контроля является ключевым для определения зависимости лиц, а, следовательно, для решения вопросов о налогообложении при трансфертном ценообразовании. Согласно Закону о корпорациях¹³¹ 2001 г. под термином «контроль» понимаются такие взаимоотношения, когда одно лицо может определять решения, принимаемые вторым лицом в области финансовой и повседневной политики этого второго лица.

Следует заметить, что отношения контрагентов, не соответствующие принципу «вытянутой руки», могут возникать не только между аффилированными лицами. Так, можно привести пример, когда австралийская фирма закупала у независимой иностранной компании по завышенной цене сырье для изготовления продукции, которая затем этой фирмой продавалась австралийскому аффилированному лицу данной иностранной компании по соответствующей завышенной цене. Данный пример наглядно показывает,

¹²⁹ Известно, что обычно выделяют опцион колл (на покупку) и пут (на поставку) на базисный актив, т.е. предмет такого опционного контракта. Таким базисом могут быть, в частности, ценные бумаги, товары и т.п. Очевидно, термин «интерес» означает в данном случае долю (акции) в уставном капитале или долю в товариществе.

¹³⁰ Это еще раз подтверждает высказанную нами ранее позицию о том, что следует расширить ст. 20 НК РФ, где говорится о взаимозависимых лицах, включив, в частности, такие параметры, как наличие общих директоров, участие в группе лиц (при межгрупповых операциях) и т.п.

¹³¹ Corporations Act.

что «заинтересованность» при совершении сделок может носить косвенный характер и иметь сложный механизм реализации, что может существенно затруднить борьбу фискальных органов с трансфертными ценами. Применительно к приведенному случаю следует отметить, что, по мнению налоговых органов, налогооблагаемая база по такой сделке должна быть скорректирована с целью увеличения налоговых платежей.

Дискреционное полномочие налоговых органов по определению суммы встречного удовлетворения

Рассмотренные выше полномочия австралийских налоговых органов приобретают всеобъемлющий характер из-за наличия нормы, согласно которой, если в силу любых причин (в том числе недостатка информации, имеющейся у налоговых органов) достоверное определение суммы встречного удовлетворения «на расстоянии вытянутой руки» за предоставленное или приобретенное имущество невозможно, полномочия по определению этой суммы принадлежат налоговым органам¹³². При этом обстоятельства, при которых невозможно определить обоснованную рыночную цену на предмет проверяемой сделки, зависят от конкретного дела. В нормативных актах приводятся следующие примеры, когда возможно использование описанной нормы:

- организация отрасли делает невозможным существование сопоставимых сделок, заключаемых «на расстоянии вытянутой руки»;
- не существует сделок «на расстоянии вытянутой руки» с сопоставимым количеством предмета исполнения;
- несмотря на наличие сопоставимых сделок, их детали не раскрываются или не известны налоговым органам.

При этом данный перечень не является исчерпывающим и применим ко всем методам определения трансфертных цен.

Данная законодательная норма, по всей видимости, связана с позицией ОЭСР, выраженной в ее отчете за 1979 г., где говорится: «...*Должно иметься в виду, что цена «на расстоянии вытянутой руки» не всегда может быть с точностью определена, и в таких ситуациях может потребоваться поиск обоснованного приближения к ней.*»

¹³² При этом такое определение должно также основываться на принципе «вытянутой руки» (п. 1.8 TR 97/20).

Полномочия налоговых органов по принятию решений об уменьшении налогооблагаемой базы налогоплательщика

Законодательством Австралии предусматриваются полномочия налоговых органов по уменьшению налогооблагаемой базы налогоплательщика на сумму, которая, по мнению налоговых органов, не была бы по результатам ее корректировки по причине трансфертного ценообразования включена в доходы налогоплательщика, если имущество было бы предоставлено по соглашению между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Идентичная норма действует в отношении приобретения имущества, когда сумма вычета полностью или частично не предоставлена налогоплательщику, и такая сумма вычета была бы предоставлена, если приобретение имущества происходило бы по соглашению между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Информация о сделках, заключенных по рыночной цене, и информация о сделках, заключенных между независимыми лицами

Австралия в отличие, в частности, от Канады¹³³, для сопоставления с проверяемой сделкой использует как информацию о сделках, заключенных по рыночной цене, так и информацию о сделках, заключенных между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки» по этой сделке. Следует отметить, что это достаточно удобный механизм для начисления дополнительных сумм налогов, поскольку облегчает поиск сопоставимой информации, но из положений законодательства не совсем ясно, каково соотношение этих двух видов информации. Другими словами, исходя из какой информации следует определять цену «на расстоянии вытянутой руки», когда, скажем, имеется информация как о рыночной цене предмета сделки, так и о сделке между независимыми лицами, предметом которой выступает аналогичный товар (работа, услуга) в случае, если эти две цены отличаются. Скорее всего, приоритет в использовании будет от-

¹³³ Напомним, что Канада не использует привязку к рыночной цене, поскольку исходит из цены сделки, заключенной между лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки». Следовательно, отпадает необходимость установления некой средней величины на определенном рынке, которой является рыночная цена.

дан той цене, корректировка в соответствии с которой будет способствовать получению максимальной суммы налоговых платежей¹³⁴.

Методы определения цен «на расстоянии вытянутой руки»

Как и в прочих странах, законодательство которых рассмотрено в настоящей работе, в Австралии предусмотрено использование ряда традиционных методов определения цены «на расстоянии вытянутой руки». Однако в отличие от иных стран в австралийском законодательстве предусмотрены нормы, согласно которым допускается частое использование методов, основанных на оценке прибыли. Напомним, что ОЭСР рекомендует применять такие методы в последнюю очередь, т.е. когда невозможно использование традиционных методов. При этом возможность применения косвенных методов определения цены зависит от конкретных обстоятельств дела и, в частности, включает:

- распределение доходов и расходов на основе формулы¹³⁵;
- анализ отчетов об активах;
- смешанное применение методов;
- некоторые формы сравнения прибыли, за исключением метода распределения прибыли и метода TNMM;
- маржу, исчисленную в процентах от перепродажной цены или от расходов.

Следует отметить, что в Австралии установлены правила корректировки налогооблагаемой базы, в максимальной степени ориентированные на

¹³⁴ Тем не менее можно косвенно сделать вывод о том, что приоритет будет иметь информация о рыночной цене, но при этом оговаривается, что это правило действует, только если существует открытый рынок (*open market*). Если его нет (или его нет относительно определенного товара, работы, услуги), то в качестве сопоставимой информации применяется цена сделки между независимыми третьими лицами (или сделка налогоплательщика с независимым лицом).

¹³⁵ При этом эту формулу могут установить как сами налогоплательщик и налоговый орган (например, в соглашениях АРА), так и на основе *global formulary apportionment*, когда валовой доход (прибыль) корпорации распределяется в соответствии с заранее установленной формулой, состоящей из таких показателей, как активы, продажи, численность работников и т.п. При этом следует отметить, что ОЭСР противник применения по отношению к налогоплательщикам такой, заранее установленной, формулы, поскольку она (формула) не учитывает фактические обстоятельства конкретного дела, распределение, произведенное менеджментом компании, и рыночные условия (п. 3.67 Р. Руководства ОЭСР).

получение бюджетных доходов за счет налогообложения суммы, неучтенной из-за применения трансфертных цен. В частности, установлено, что налоговые органы будут применять косвенные методы для определения цен «на расстоянии вытянутой руки» по той причине, что сопоставимой информации в Австралии недостаточно, по сравнению с «возможностями» в этой сфере зарубежных стран (например США).

Австралийские налоговые органы склоняются к позиции, согласно которой выбор метода зависит от фактических обстоятельств конкретного дела. При этом выбор, в частности, зависит от: 1) природы контролируемых сделок; 2) наличия, достаточности и достоверности информации; 3) степени сопоставимости контролируемой и неконтролируемой сделок; 4) природы и степени использования допущений при проведении расчетов. При этом допускается использование нескольких методов совместно или смешанного метода (включающего два или более методов).

Методы, основанные на оценке прибыли, применяются в случае с вертикально или горизонтально интегрированными группами, а также в случае использования комплекса активов при совершении операций (в том числе нематериальных), сложных технологий и т.п. Все это дает основание для широкого применения методов, основанных на оценке прибыли, т.е. метода распределения прибыли и метода TNMM¹³⁶.

Соотношение австралийского закона о трансфертном ценообразовании и двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения доходов

При совершении трансграничных операций возникает вопрос и о применении двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения доходов. Следует отметить, что к подобным отношениям применяются как положения австралийского законодательства, так и соответствующий договор. Принципиальным отличием в их применении является то, что национальный закон применяется по решению налоговых органов в случае, если есть основания считать, что стороны сделки не действовали «на расстоянии вытянутой руки», в то время как международный договор применяется в следующих случаях:

¹³⁶ «В практической деятельности налоговых органов методы, основанные на прибыли, применяются шире, нежели традиционные методы, поскольку это наиболее легкий способ вырезания куска налогового «пирога». Из журнала CFO Magazine/ by Malcolm McLean.

а) предприятие одного договаривающегося государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале предприятия другого договаривающегося государства;

б) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале предприятия одного договаривающегося государства и предприятия другого договаривающегося государства.

Следует отметить, что если в любом из этих случаев между двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях действуют условия, отличные от тех, которые имели бы место между двумя предприятиями, действующими в полной независимости друг от друга, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из этих предприятий, но из-за наличия таких условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом.

Ответственность за нарушение норм о трансфертном ценообразовании

Ответственность за несоблюдение норм о трансфертных ценах установлена в ст. 225 Закона, которая действует, когда налоговая база налогоплательщика увеличилась в результате ее корректировки налоговыми органами. Штраф налагается в размере 50% от суммы недоплаченного налога из-за применения трансфертных цен по сделкам, заключенным с единственной или основной целью – не платить налоги или платить их в меньшем объеме. Эта ставка уменьшается до 25%, если налогоплательщик сможет обосновать свою позицию применения трансфертных цен.

По иным сделкам штраф налагается в размере 25% от суммы налога, недоплаченного из-за трансфертных цен. Ставка уменьшается до 10%, если налогоплательщик сможет обосновать свою позицию.

Установленная сумма штрафа может быть увеличена на 20%, если налогоплательщик предпринимает меры по вмешательству в деятельность налоговых органов с целью предотвращения корректировки своей налоговой базы.

Также следует отметить, что установленная сумма штрафа может быть уменьшена на 20%, если налогоплательщик добровольно раскроет всю необходимую информацию налоговым органам после того, как он был извещен о приближающейся налоговой проверке; либо на 80%, если налогоплательщик добровольно раскроет всю необходимую информацию налоговым

органам до того, как он был извещен о приближающейся налоговой проверке.

Согласно законодательству налоговый орган имеет право снизить сумму штрафа или освободить налогоплательщика от штрафа частично или полностью. Например, когда налогоплательщик приложил обоснованные усилия, чтобы соблюсти нормы законодательства о трансфертном ценообразовании. Очевидно, подобная норма имеет больше стимулирующий, нежели карательный характер.

* * *

В целом законодательство Австралии в области регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании построено, как и в других странах с англосаксонской системой права, с учетом существенной правотворческой функции судебных органов.

Так, австралийская судебная практика выработала концепцию, согласно которой решение вопроса о необходимости корректировки налогооблагаемой базы в случае применения налогоплательщиками трансфертных цен «должно быть в соответствии с принципами разумности и справедливости, а не с собственными убеждениями {налоговых органов}; в соответствии с правом, а не с субъективными причинами. Оно не должно быть произвольным и неопределенным, а должно быть правовым и регулярным». При этом очевидно, что система критериев «разумности», «справедливости» является результатом деятельности судебной системы, а не закреплена в деталях в действующем законодательстве.

Вместе с тем законом предоставлено право налоговым органам признавать определенную сумму не подлежащей включению в доходы для налогообложения, или признавать такую сумму подлежащей вычету из налогооблагаемой базы при условии, что независимые лица не включили бы такую сумму в доходы или учитывали бы данную сумму в качестве вычета.

Следует отметить, что, несмотря на противоречие рекомендациям ОЭСР и практике других стран в области регулирования налогообложения при трансфертном ценообразовании, в практической деятельности налоговых органов Австралии методы, основанные на оценке прибыли, применяются шире, нежели традиционные методы. При этом для сопоставления с контролируемой сделкой используется как информация о сделках, заключенных по рыночной цене, так и информация о сделках, заключенных между независимыми лицами, действующими «на расстоянии вытянутой руки».

Заключение

Анализ законодательства зарубежных стран и рекомендаций Организации по экономическому сотрудничеству и развитию дает основание утверждать, что при изменении и дополнении соответствующих норм НК РФ, призванных регулировать налогообложение в условиях трансфертного ценообразования, необходимо обязательное внедрение в законодательство РФ общепринятых международных терминов, таких как: принцип «вытянутой руки», «контролируемая сделка», «связанные лица», «налоговая выгода», «добросовестность налогоплательщика», «обоснованные усилия» и др. Рецепция подобных понятий в российское законодательство позволит повысить эффективность законодательных норм, препятствующих уклонению от налогообложения с помощью манипулирования трансфертными ценами, и будет еще одним шагом на пути унификации норм о трансфертном ценообразовании с международными нормами и законодательством зарубежных стран. В целом для эффективности нормативно-правовой базы требуется разработать детальный понятийный аппарат и на его основе формулировать конкретные нормы закона.

При разработке направлений совершенствования налогового законодательства необходимо рассмотреть возможность широкого применения методов определения рыночных цен, основанных на оценке прибыли, что в российских условиях отсутствия информационных ресурсов о рыночных ценах позволит эффективней бороться с уклонением от налогообложения с использованием трансфертных цен.

Нормы законодательства о регулировании трансфертного ценообразования следует применять независимо от наличия цели уклонения от уплаты налога. Они должны применяться в любых случаях установления факта нарушения предписаний законодательства и, в первую очередь, при нарушении принципа «вытянутой руки».

Основанием контроля условий совершаемых участниками сделок (цен) должен быть факт наличия «связей» между контрагентами как с помощью управления, контроля, так и путем участия в капитале друг друга или со стороны третьего лица. При этом возможно установление норматива участия в капитале, однако в более универсальной формулировке, чем это предусмотрено статьей 20 Налогового кодекса. При совершенствовании законодательства также следует учитывать, что возможны случаи косвенной заинтересованности, когда независимые контрагенты не действуют «на расстоянии вытянутой руки» с целью получения каких-либо выгод от последующих сделок, третьих лиц или по иным причинам. В таких случаях

основанием контроля должно быть не наличие связи контрагентов, а несоблюдение принципа «вытянутой руки».

Представляется целесообразным исключение из НК РФ понятия «взаимозависимости», поскольку не всегда контрагенты взаимно зависят друг от друга. Более удачным термином является понятие «связанных лиц». При этом понятие «связанных лиц» следует определить, используя уже закрепленные в разных нормативных актах РФ определения таких терминов, как «ассоциированные», «аффилированные», «зависимые», «взаимозависимые», «заинтересованные лица», а также «лица, входящие в группу лиц». Такой подход позволит не вносить изменения в большое число действующих законодательных актов, а также будет способствовать унификации и гармонизации понятийного аппарата российского законодательства.

Следует исключить из НК РФ привязку к рыночным ценам и ввести вместо нее в том или ином виде положение о применении принципа «вытянутой руки». Это, во-первых, будет признаком признания Россией международного стандарта в области регулирования трансфертного ценообразования и, во-вторых, приведет к отказу от необходимости установления рыночной цены предмета сделки в каждом конкретном случае. Последнее во многих случаях может оказаться затруднительным, а порой и невозможным из-за отсутствия аналогичных сделок или лиц. Это может быть следствием уникальности предмета сделки, использования дорогостоящего или нематериального актива или иных причин. Внедрение принципа «вытянутой руки» даст правовое основание исходить из сопоставимой аналогичной сделки (информации) при «корректировке» налоговой базы определенного налогоплательщика.

Изложенное выше предложение не должно означать полного отказа от категории «рыночных цен», поскольку при наличии информации о рыночных ценах она будет наиболее достоверной величиной, используемой в целях налогообложения. Возможно использование рыночных цен наряду с ценами, используемыми независимыми контрагентами, но при таком подходе необходимо на законодательном уровне определить приоритет одной информации над другой, или установить порядок ее применения в зависимости от конкретного случая.

Также необходимо дополнить налоговое законодательство понятием, закрепленным мировыми стандартами: «коррелирующей корректировки» налоговой базы контрагентов, когда за корректировкой налоговой базы одного из участников сделки, использующих трансфертное ценообразование, должно следовать соответствующее изменение налоговой базы его контр-

агента. В противном случае будет сохраняться неравное положение налогоплательщиков и неравная защита государственной и частной формы собственности, и при этом одна и та же сумма будет подвержена двойному налогообложению.

При совершенствовании норм российского законодательства о регулировании трансфертного ценообразования представляется целесообразным внедрение в российское право понятия соглашений о предварительном установлении цен, которые предусматривают предварительную (до совершения контролируемых сделок) разработку четких критериев для установления трансфертных цен по совершаемым сделкам на определенное время. К таким критериям относятся применимый метод ценообразования, сопоставимые сделки (лица), возможные «корректировки», допущения относительно будущих событий и т.п. Такие соглашения могут дать налогоплательщику определенную стабильность и уверенность в объеме его налоговых обязанностей и порядке их исполнения, т.е. исключение необоснованных проверок со стороны налоговых органов в случае выполнения условий соглашения.

Ответственность за нарушение норм законодательства о трансфертном ценообразовании должна носить преимущественно стимулирующий характер. Хорошим примером в этом отношении является канадское законодательство, которое допускает неприменение ответственности (штрафа) в отношении налогоплательщика, если налогоплательщик считается приложившим обоснованные усилия для определения и использования цены «на расстоянии вытянутой руки».

В целях упрощения и упорядочения деятельности налоговых органов при борьбе с трансфертным ценообразованием следует ввести норму об отдельном учете контролируемых операций и представлении налогоплательщиком отдельной отчетности по ним. Возможно, необходимо ввести обязанность налогоплательщиков по заполнению специальной формы отчетности или представлению оправдательной документации согласно перечню, предусмотренному в законодательстве.

Наконец, нужно отметить, что рецепцию норм иностранного права в российское законодательство следует производить крайне аккуратно и с необходимыми модификациями. Нельзя не учитывать, что, во-первых, Россия является страной континентального права, где возможности судов в области правотворческой деятельности являются крайне ограниченными, и, во-вторых, традиции нормотворчества в РФ существенно отличаются от иных стран. Для российского законодательства характерно структурно-

логическое построение норм, с максимально возможным исключением оценочных суждений и возможности расширительных трактовок, что характерно для стран «общего права».

Приложение 1. Категории товаров (работ, услуг), освобождаемые от налогообложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации

| |
|--|
| 1. Некоторые медицинские товары |
| 2. Медицинские услуги |
| 3. Услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми |
| 4. Услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях |
| 5. Продукты питания, непосредственно произведенные столовыми учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений |
| 6. Услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов |
| 7. Услуги по перевозке пассажиров пассажирским транспортом (в части, предоставляющей льготы) |
| 8. Ритуальные услуги, похоронные принадлежности |
| 9. Почтовые марки, маркированные открытки и маркированные конверты |
| 10. Лотерейные билеты |
| 11. Услуги по предоставлению в пользование жилых помещений всех форм собственности |
| 12. Монеты из драгоценных металлов |
| 13. Доли в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов |
| 14. Ценные бумаги и инструменты срочных сделок |
| 15. Услуги в период гарантийного ремонта без взимания дополнительной платы |
| 16. Услуги в сфере образования |
| 17. Ремонтно-реставрационные, консервационные и восстановительные работы, выполняемые при реставрации памятников истории и культуры |
| 18. Работы, выполняемые в период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих при условии финансирования этих работ за счет займов или кредитов, предоставляемых иностранными государствами |
| 19. Услуги, оказываемые уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных сборов и пошлин, а также лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджет за право пользования природными ресурсами |
| 20. Товары, помещенные под таможенный режим магазина беспошлинной торговли |
| 21. Товары (работы, услуги), реализуемые в рамках оказания безвозмездной по- |

| |
|--|
| мощи (содействия) Российской Федерации |
| 22. Услуги, оказываемые учреждениями культуры в сфере культуры и искусства |
| 23. Работы (услуги) по производству кинопродукции |
| 24. Услуги по обслуживанию воздушных судов |
| 25. Работы (услуги) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания |
| 26. Предметы религиозного назначения |
| 27. Организация и проведения религиозных обрядов |
| 28. Товары, производимые и реализуемые общественными организациями инвалидов, лечебно-производственными мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических и др. подобных учреждениях |
| 29. Банковские операции |
| 30. Операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими взаимодействие между участниками расчетов |
| 31. Изделия художественных народных промыслов |
| 32. Услуги по страхованию, со страхованию, перестрахованию, по негосударственному пенсионному обеспечению |
| 33. Проведение лотерей, организация тотализаторов |
| 34. Реализацию руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих цветные металлы, лома и отходов драгоценных металлов и аффинажа и т.д. |
| 35. Реализация необработанных алмазов обрабатывающими предприятиями |
| 36. Внутрисистемная реализация организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров |
| 37. Передача товаров безвозмездно в рамках Закона «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» |
| 38. Реализация входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими спортивно-зрелищные мероприятия |
| 39. Оказание услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения спортивно-зрелищных мероприятий |
| 40. Оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме |
| 41. Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы |
| 42. Реализация путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения |
| 43. Проведение работ по тушению лесных пожаров |
| 44. Оказание услуг членами коллегий адвокатов |
| 45. Реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы |
| 46. Товары (за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья), ввозимые в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Фе- |

| |
|---|
| дерации |
| 47. Ввоз медицинских средств, лекарственных средств и аналогичных товаров на территорию Российской Федерации |
| 48. Ввоз материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний |
| 49. Ввоз художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством Российской Федерации к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации |
| 50. Ввоз всех видов печатных изданий, получаемые государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену |
| 51. Ввоз произведений кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов |
| 52. Ввоз продукции, произведенной в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора |
| 53. Ввоз технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций |
| 54. Ввоз необработанных природных алмазов |
| 55. Ввоз товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними |
| 56. Ввоз валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг – акций, облигаций, сертификатов, векселей |
| 57. Ввоз продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации |

Приложение 2. Таблицы поступлений акцизов и задолженности по их уплате

Таблица 1

Поступления акцизов в 2000–2001 гг. (в % ВВП)

| 2000 г. | | | | | | | | | | | | |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
| Акцизы по подакцизным товарам | 2,2 | 2,4 | 2,0 | 2,1 | 2,4 | 2,4 | 2,3 | 2,2 | 2,1 | 2,1 | 2,1 | 2,2 |
| ---в федеральный бюджет | 1,9 | 2,0 | 1,6 | 1,7 | 1,9 | 1,9 | 1,8 | 1,7 | 1,6 | 1,6 | 1,6 | 1,7 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 |
| в том числе: | | | | | | | | | | | | |
| Этиловый спирт-сырец из пищ.сырья, спирт этил.из пищ.сырья и спирт пищевой | 0,10 | 0,09 | 0,09 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,08 | 0,09 | 0,09 | 0,10 |
| ---в федеральный бюджет | 0,04 | 0,04 | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,06 | 0,06 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 |
| Этил.спирт-сырец из всех видов сырья, спирт этил. из всех видов сырья, кр. пищевого | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Спиртосодержащие растворы | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Водка, ликёроводочные изделия | 0,36 | 0,41 | 0,39 | 0,37 | 0,38 | 0,38 | 0,37 | 0,37 | 0,36 | 0,36 | 0,36 | 0,38 |
| ---в федеральный | 0,18 | 0,21 | 0,21 | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,18 | 0,18 | 0,17 | 0,18 | 0,18 | 0,19 |

| 2000 г. | | | | | | | | | | | | |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
| бюджет | | | | | | | | | | | | |
| ---в территориальные бюджеты | 0,17 | 0,20 | 0,19 | 0,18 | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,19 | 0,18 | 0,18 | 0,18 | 0,19 |
| Коньяк, шампанское, вино натуральное | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Другие алкогольные напитки | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| Пиво | 0,03 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,03 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 |
| Табачные изделия | 0,04 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,04 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| Ювелирные изделия | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Бензин автомобильный | 0,07 | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,13 | 0,16 | 0,15 | 0,15 | 0,15 | 0,15 | 0,17 | 0,17 |
| ---в федеральный бюджет | 0,07 | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,15 | 0,15 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,02 | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Легковые автомобили и мотоциклы | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| ---в федеральный бюджет | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| Природный газ | 1,43 | 1,46 | 1,13 | 1,22 | 1,48 | 1,49 | 1,38 | 1,27 | 1,20 | 1,16 | 1,18 | 1,25 |
| ---в федеральный бюджет | 1,43 | 1,46 | 1,13 | 1,22 | 1,48 | 1,46 | 1,36 | 1,25 | 1,19 | 1,14 | 1,16 | 1,24 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Нефть, включая стабилизированный газовый конденсат | 0,13 | 0,19 | 0,14 | 0,12 | 0,15 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,11 | 0,12 |
| ---в федеральный бюджет | 0,13 | 0,19 | 0,14 | 0,12 | 0,13 | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,10 | 0,10 | 0,09 | 0,10 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Дизельное топливо | | | | | | | | | | | | |

| 2000 г. | | | | | | | | | | | | |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
| ---в федеральный бюджет | | | | | | | | | | | | |
| Моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей | | | | | | | | | | | | |
| ---в федеральный бюджет | | | | | | | | | | | | |
| Прочие товары (сырьё) | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | | | | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Таблица 1 продолжение

| 2001 г. | | | | | | | | | | | | |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
| Акцизы по подакцизным товарам | 2,6 | 2,7 | 2,6 | 2,7 | 2,8 | 2,8 | 2,7 | 2,6 | 2,5 | 2,4 | 2,5 | 2,6 |
| ---в федеральный бюджет | 2,2 | 2,3 | 2,1 | 2,3 | 2,4 | 2,4 | 2,3 | 2,2 | 2,0 | 2,0 | 2,0 | 2,1 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,4 |
| в том числе: | | | | | | | | | | | | |
| Этиловый спирт-сырец из пищ.сырья, спирт этил.из пищ.сырья и спирт пищевой | 0,07 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 |
| ---в федеральный бюджет | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Этил.спирт-сырец из всех видов сырья, спирт этил. из всех видов сырья, кр. пищевого | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |

| 2001 г. | | | | | | | | | | | | |
|--------------------------------------|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
| Спиртосодержащие растворы | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Водка, ликёроводочные изделия | 0,44 | 0,43 | 0,42 | 0,40 | 0,41 | 0,40 | 0,40 | 0,38 | 0,37 | 0,38 | 0,38 | 0,40 |
| ---в федеральный бюджет | 0,22 | 0,22 | 0,21 | 0,21 | 0,21 | 0,20 | 0,20 | 0,19 | 0,18 | 0,19 | 0,19 | 0,20 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,22 | 0,21 | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,20 | 0,19 | 0,18 | 0,19 | 0,19 | 0,20 |
| Коньяк, шампанское, вино натуральное | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |
| Другие алкогольные напитки | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 |
| Пиво | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 | 0,07 |
| Табачные изделия | 0,07 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,10 | 0,09 | 0,10 | 0,10 | 0,10 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,07 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,10 | 0,09 | 0,10 | 0,10 | 0,10 |
| Ювелирные изделия | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Бензин автомобильный | 0,15 | 0,14 | 0,11 | 0,18 | 0,23 | 0,26 | 0,28 | 0,29 | 0,27 | 0,28 | 0,28 | 0,28 |
| ---в федеральный бюджет | 0,15 | 0,14 | 0,11 | 0,18 | 0,23 | 0,26 | 0,28 | 0,29 | 0,27 | 0,28 | 0,28 | 0,28 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Легковые автомобили и мотоциклы | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Природный газ | 1,66 | 1,75 | 1,64 | 1,67 | 1,69 | 1,62 | 1,48 | 1,35 | 1,27 | 1,23 | 1,25 | 1,31 |
| ---в федеральный бюджет | 1,66 | 1,75 | 1,64 | 1,67 | 1,69 | 1,62 | 1,48 | 1,35 | 1,27 | 1,23 | 1,25 | 1,31 |
| ---в территориальные | | | | | | | | | | | | |

| 2001 г. | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | I | II | III | IV | V | VI | VII | VIII | IX | X | XI | XII |
| бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Нефть, включая стабилизированный газовый конденсат | 0,08 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,13 |
| ---в федеральный бюджет | 0,08 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,13 |
| ---в территориальные бюджеты | | | | | | | | | | | | |
| Дизельное топливо | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,06 | 0,11 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,14 | 0,14 | 0,13 | 0,13 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,06 | 0,11 | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,14 | 0,14 | 0,13 | 0,13 |
| Моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| ---в федеральный бюджет | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |
| Прочие товары (сырьё) | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ---в федеральный бюджет | | | | | | | | | | | | |
| ---в территориальные бюджеты | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

Таблица 2

Рост реальной задолженности по акцизам в 2001 г. по отношению к 2000 в % и прирост задолженности в 2001 г. в % ВВП

| | Рост накопленной реальной задолженности | | | Прирост задолженности | | |
|---|--|----------|---------------------|--|----------|---------------------|
| | Задолженность в консолидированный бюджет | Недоимка | Отсроченные платежи | Задолженность в консолидированный бюджет | Недоимка | Отсроченные платежи |
| Всего по акцизам | 87,3 | 61,5 | 89,9 | 0,011 | -0,043 | 0,008 |
| Акциз на этиловый спирт-сырец из пищевого сырья, спирт этиловый из пищевого сырья и спирт пищевой | 78,6 | 38,4 | 120,5 | -0,002 | -0,012 | 0,004 |

| | Рост накопленной реальной задолженности | | | Прирост задолженности | | |
|--|--|----------|---------------------|--|----------|---------------------|
| | Задолженность в консолидированный бюджет | Недоимка | Отсроченные платежи | Задолженность в консолидированный бюджет | Недоимка | Отсроченные платежи |
| Акциз на водку, ликёро-водочные изделия | 91,4 | 50,4 | 105,0 | 0,008 | -0,027 | 0,005 |
| Акциз на коньяк, шампанское (вино игристое), вино натуральное | 86,7 | 46,4 | 107,3 | 0,000 | -0,003 | 0,001 |
| Акциз на табачные изделия | 265,5 | 231,5 | 112,4 | 0,003 | 0,002 | 0,000 |
| Акциз на бензин автомобильный | 88,5 | 58,6 | 100,7 | 0,001 | -0,004 | 0,002 |
| Акциз на легковые автомобили и мотоциклы | 76,5 | 25,7 | 82,7 | -0,002 | -0,002 | 0,000 |
| Акциз на природный газ | 92,6 | 166,8 | 67,0 | 0,007 | 0,019 | -0,011 |
| Акциз на нефть и стабилизированный газовый конденсат | 43,3 | 4,7 | 484,2 | -0,012 | -0,021 | 0,008 |
| Акциз на дизельное топливо | - | - | - | - | - | - |
| Акциз на моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей | - | - | - | - | - | - |

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА

**В серии «Научные труды» вышли в свет
(на русском языке) следующие работы:**

- № 49Р *П. Кадочников*. **Внешние факторы денежно-кредитной политики РФ. 2002.**
- № 48Р *В.А. Мау (научный руководитель), С.Г.Жаворонков, О.В. Фомичев, А.Е. Шадрин, К.Э Яновский*. **Дерегулирование российской экономики: механизм воспроизводства избыточного регулирования и институциональная поддержка конкуренции на товарных рынках. 2002.**
- № 47Р *О. Шик, Е. Серова, М. Прокопьев, Т. Тихонова, И. Иванова, И. Храмова, Н. Карлова, В. Петриченко*. **Проблемы агропродовольственного сектора. 2002.**
- № 46Р *Р.М. Энтов, В.П. Носко, А.Д. Юдин, П.А. Кадочников, С.С. Пономаренко*. **Проблемы прогнозирования некоторых макроэкономических показателей. 2002.**
- № 45Р *С. Дробышевский, А. Козловская*. **Внутренние аспекты денежно-кредитной политики России. 2002.**
- № 44Р *С.Н. Смирнов, Н.И. Исаев, А.А. Гудков, Л.Д. Попович, С.В. Шишкин*. **Социальное обеспечение экономических реформ. 2002.**
- № 43Р *А. Радыгин, Р. Энтов, Н. Шмелева*. **Проблемы слияний и поглощений в корпоративном секторе. 2002.**
- № 42Р *В.А. Бессонов, С.В. Цухло*. **Анализ динамики российской переходной экономики. 2002.**
- № 41Р *А. Радыгин, Р. Энтов, И. Межерсгаупс*. **Проблемы правоприменения (информента) в сфере защиты прав акционеров. 2002.**
- № 40Р **Экономический рост: после коммунизма (Материалы международной конференции). 2002.**
- № 39Р *Э. Ватолкин, Е. Любошиц, Е. Хрусталева, В. Цымбал*. **Реформа системы комплектования военной организации России рядовым и младшим командным составом. Сборник статей под редакцией Е. Гайдара и В. Цымбалы, 2002.**

№ 38Р *Инвестиционная привлекательность регионов: причины различий и экономическая политика государства. Сборник статей под редакцией В.А. Мау, О.В. Кузнецовой, 2002.*

№ 37Р *Н. Карлова, И. Кобута, М. Прокопьев, Е. Серова, И. Храмова, О. Шик. Агротранспортная политика и международная торговля: российский аспект. 2001.*

№ 36Р *А.Д. Радыгин, Р.М. Энтов. Корпоративное управление и защита прав собственности: эмпирический анализ и актуальные направления реформ. 2001.*

№ 35Р *Ю.Н. Бобылев. Реформирование налогообложения минерально-сырьевого сектора. 2001.*

№ 34Р *Эконометрический анализ динамических рядов основных макроэкономических показателей. 2001.*

№ 33Р *С. Цухло. Анализ факторов, определяющих реальное финансово-экономическое состояние российских промышленных предприятий. 2001.*

№ 32Р *С. Жаворонков, В. Мау, Д. Черный, К. Яновский. Дерегулирование российской экономики. 2001.*

№ 31Р *Проблемы становления новой институциональной структуры в переходных странах. Сборник статей, 2001.*

№ 30Р *В.А. Бессонов. Трансформационный спад и структурные изменения в российском промышленном производстве. 2001.*

№ 29Р *Е.Г. Потапчик, С.К. Салахутдинова, С.В. Шишкин. Бюджетное финансирование федеральных учреждений здравоохранения. 2001.*

№ 28Р *Некоторые проблемы денежно-кредитной политики в переходной экономике. Сборник статей, 2001.*

№ 27Р *С. Дробышевский, А. Золотарева, П. Кадочников, С. Синельников. Перспективы создания стабилизационного фонда в РФ. 2001.*

№ 26Р *Посткоммунистическая Россия в контексте мирового социально-экономического развития. Материалы международной конференции. 2001.*

№ 25Р С. Шишкин. *Реформа финансирования российского здравоохранения.* 2000.

№ 24Р *Совершенствование межбюджетных отношений в России.* 2000.

№ 23Р М. Матовников. *Функционирование банковской системы России в условиях макроэкономической нестабильности.* 2000.

№ 22Р Эндрю Добсон. *Долг и инвестиции для субъектов Российской Федерации.* 2000.

№ 21Р Л. Михайлов, Л. Сычева, Е. Тимофеев. *Банковский кризис 1998 года в России и его последствия.* 2000.

№ 20Р *Некоторые актуальные вопросы аграрной политики в России.* 2000.

№ 19Р *Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа (в 2-х томах).* 2000.

№ 18Р *Материалы научной конференции «Финансовый кризис: причины и последствия».* 2000.

№ 17Р С. Дробышевский. *Анализ рынка ГКО на основе изучения временной структуры процентных ставок.* 1999.

№ 16Р *Государственное регулирование экономики: опыт пяти стран,* 1999.

№ 15Р *Некоторые политэкономические проблемы современной России.* 1999.

№ 14Р С. Дробышевский. *Обзор современной теории временной структуры процентных ставок. Основные гипотезы и модели.* 1999.

№ 13Р Е. Гайдар. *Наследие социалистической экономики: макро- и микроэкономические последствия мягких бюджетных ограничений.* 1999.

№ 12Р А. Радыгин, Р. Энтов. *Институциональные проблемы развития корпоративного сектора: собственность, контроль, рынок ценных бумаг.* 1999.

№ 11Р *Реформирование некоторых отраслей социальной сферы России.* 1999.

№ 10Р *Коммунистическое правительство в посткоммунистической России: первые итоги и возможные перспективы. 1999.*

№ 9-1Р В. Мау. *Экономика и право. Конституционные проблемы экономической реформы посткоммунистической России. 1998.*

№ 9Р *Средний класс в России. Сборник докладов, 1998.*

№ 8Р *Политические проблемы экономических реформ: сравнительный анализ. Сборник докладов, 1998.*

№ 7Р С.Г. Синельников-Мурылев, А.Б. Золотарева. *Роль Правительства и Парламента в проводимой бюджетной политике в постсоветской России. 1998.*

№ 6Р *Финансово-экономические проблемы военного строительства и пути их решения (Материалы научно-практической конференции). 1998.*

№ 5Р А.П. Вавилов, Г.Ю. Трофимов. *Стабилизация и управление государственным долгом России. 1997.*

№ 4Р *Либерализация и стабилизация – пять лет спустя. Сборник докладов, 1997.*

№ 3Р *Пять лет реформ. Сборник статей, 1997.*

№ 2Р *Посткоммунистическая трансформация: опыт пяти лет. Сборник докладов, 1996.*

№ 1Р В. Мау, С. Синельников-Мурылев, Г. Трофимов. *Макроэкономическая стабилизация, тенденции и альтернативы экономической политики России. 1996.*