

ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РФ

Кафедра «Налоги и налогообложение»

*ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ
СОВРЕМЕННОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ*

(сборник научных статей)

МОСКВА 2004

УДК

ББК

Вопросы теории и практики современного налогообложения. Сборник научных статей преподавателей кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ. / Под ред. проф. Л.И. Гончаренко.
— М.: ФА, 2004. — 376с.

В 2004 году исполнилось 10 лет со дня образования кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации. За десять лет работы на кафедре сформировался коллектив высококвалифицированных специалистов, успешно работает аспирантура. В данном сборнике представлены научные статьи преподавателей и аспирантов кафедры, подготовленные за последний год. В статьях рассматриваются актуальные проблемы общей теории налогов, налогового администрирования, построения механизма исчисления отдельных налогов, а также вопросы гармонизации налоговых отношений в сфере международного налогообложения. Ряд статей посвящен спорным дискуссионным вопросам практического применения отдельных норм налогового законодательства Российской Федерации. В сборник также включены наиболее интересные доклады и выступления, прозвучавшие на заседании Круглого стола «Роль налогов в экономическом и социальном развитии России», который был проведен кафедрой 10 декабря 2003 года.

Настоящий сборник рассчитан на преподавателей высшей школы, аспирантов, студентов экономических специальностей. Ряд статей представляет практический интерес для специалистов-практиков, работающих в налоговой службе, бухгалтерии, налоговых отделах коммерческих организаций.

ПАВЛОВА Л.П.
д.э.н., проф., зав. кафедрой
«Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при правительстве РФ
с 1994 по май 2004г.,
директор Международного центра
научных исследований и консультаций
по налоговым проблемам

ПРОБЛЕМЫ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Налог на добычу полезных ископаемых вступил в действие с 1 января 2002 года. Он был установлен Федеральным законом от 8 августа 2001 г. №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».

Налог на добычу полезных ископаемых был введен в налоговую систему Российской Федерации с целью упрощения и упорядочения системы платежей при пользовании природными ресурсами. Для этого одновременно со вступлением в силу налога на добычу полезных ископаемых были отменены ранее действовавшие в соответствии с Законом «О недрах» плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и стабильный газовый конденсат.

С принятием 26 главы Налогового кодекса РФ «Налог на добычу полезных ископаемых», взимание налогов с недропользователей стало легитимным. Одновременно были внесены поправки в Закон «О недрах», для того чтобы привести его в соответствие с вводимыми новациями. Разнообразные платежи за пользование природными ресурсами были разграничены, часть из них была отнесена к налоговым платежам, которые регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации, другие остались в

рамках гражданских правоотношений, не признаются налоговыми и регулируются (а соответственно администрируются и взыскиваются) в соответствии с правилами Гражданского кодекса Российской Федерации и Закона «О недрах». К таким неналоговым платежам относятся, например, всевозможные бонусы, плата за участие в аукционах, платежи за горно-геологическую информацию, ренталис.

Вместе с тем принятие 26 главы Налогового кодекса Российской Федерации поставило и новые проблемы. Отмена отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, имевших строго целевое назначение, неизменно ведет к снижению уровня геологоразведочных работ, процессу исчерпания поисково-разведочного запаса прошлых лет, нарастанию дефицита отдельных видов минерального сырья, отставанию прироста запасов от объемов добычи полезных ископаемых. В структуре источников финансирования геологоразведочных работ отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы составляли в среднем около 80 процентов. Что же касается работ по геологическому изучению недр для федеральных нужд, то здесь отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы являлись 100-процентным источником средств.

Таким образом, потерялась возможность с помощью налогового механизма влиять на развитие минерально-сырьевой базы страны, и если в ближайшем будущем не будет предпринято никаких шагов для создания системы государственного финансирования геологоразведочных работ или для создания условий добывающим нефть и газ предприятиями, то разведанные запасы углеводородного сырья критически уменьшатся.

Другой проблемой несовершенства налога на добычу полезных ископаемых является то, что в данном налоге сведена на нет рентная природа платежей при пользовании недрами, которая способствовала выравниванию доходов однотипных предприятий-недропользователей, осуществ-

ляющих добычу в разных экономико-географических и горно-геологических условиях.

Применение единой ставки налогообложения приводит к тому, что месторождения, находящиеся на поздних стадиях разработки теряют экономическую привлекательность для недропользователей. В отсутствии экономического стимулирования полной выработки месторождений, возможно такое негативное явление, как тенденция недропользователей к выработке лучших месторождений, в результате чего могут стать неэксплуатируемые более труднодоступные ресурсы этих месторождений.

Дебаты по поводу дифференцирования налоговой нагрузки на добывающие компании не стихают. Сначала Правительство Российской Федерации помимо налога на добычу полезных ископаемых хотело ввести еще один налог — на дополнительный доход, потом было принято решение о возвращении к идее дифференцирования налогообложения в рамках налога на добычу полезных ископаемых с помощью различных поправочных коэффициентов. В итоге, решили отказаться от использования поправочных коэффициентов и перейти к единой ставке налога. Все эти идеи были сопряжены со значительными практическими сложностями их осуществления. Однако представляется, что со временем, будут найдены пути для законного и недвусмысленного определения дифференцированной ставки налога на добычу полезных ископаемых.

Кроме того, в 26 главе Налогового кодекса РФ не предусмотрены меры ответственности за нерациональное пользование недрами.

Таким образом, Налоговый кодекс РФ никак не стимулирует увеличение объемов добычи природных ресурсов, а также их рациональное использование.

Государство заинтересовано в том, чтобы в полном объеме получать справедливо установленные налоги, не допуская использования внутрикорпоративных (трансфертных) цен, позволяющих нефтяным компаниям

снижать свои налоговые обязательства. Проблема использования нефтяными компаниями внутрикорпоративных цен была одной из самых сложных проблем до недавнего времени.

На период с 1 января 2002 года по 31 декабря 2004 года, то есть на три года, установлена специфическая ставка налога на добычу нефти. Ставка сконструирована таким образом, что автоматически отслеживает два важнейших для налогообложения фактора: цены на мировом рынке на нефть и динамику изменения курса рубля по отношению к доллару. В тех случаях, если цены на нефть марки Urals на мировом рынке будут меньше 8 долларов за баррель, государство не будет взимать налог на добычу полезных ископаемых. Тем самым, государство берет на себя риски, связанные с падением цен на мировом рынке. С ростом цен налог начинает увеличиваться, то есть при высоких ценах нефтяники платят дополнительные налоги, а при низких — государство берет на себя риски, связанные с падением цен на мировом рынке. Такой механизм исчисления с использованием специфических ставок налога снял, по крайней мере, до 2005 года вопрос внутрикорпоративных цен, однако в дальнейшем ситуация с использованием трансфертных цен может повториться, если не внести соответствующие изменения в законодательство о налогах и сборах Российской Федерации.

Следует отметить, что уже после введения в действие налога на добычу полезных ископаемых Федеральными законами от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» были внесены существенные изменения и дополнения в порядок исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых. Таким образом, в

процессе работы этого налога возникали практические проблемы его исчисления и уплаты, которые по возможности устранялись. В дальнейшем, безусловно, будут возникать новые проблемы и их необходимо будет решать на законодательном уровне.

Проведение налоговой реформы, направленной на увеличение налоговых доходов, создания благоприятных условий для роста производства, инвестиций и благосостояния граждан, является одной из ключевых задач экономической политики российского государства.

Проводимая с начала 90-х годов налоговая реформа ставила своей задачей отменить налоги, тормозящие экономическое развитие, устранить несоответствия законодательных актов, вызывавших многочисленные налоговые нарушения, а также ликвидировать ряд налоговых льгот, которые зачастую предоставлялись по политическим мотивам без какого-либо экономического обоснования.

В целом, по общему мнению, Налоговый кодекс Российской Федерации, оказался весьма успешным, адаптированным к рыночным условиям, в том числе и главы, связанные с налогообложением недропользования, по возможности учитывающие сложность и специфичность пользования природными ресурсами.

Вместе с тем, для повышения эффективности недропользования необходимо совершенствовать налоговую политику как в целом, так и в области нефтегазодобывающего комплекса, так как эффективность недропользования является двигателем развития экономики страны и рычагом ее выхода из кризиса.

ПАНСКОВ В.Г.
*аудитор Счетной палаты РФ,
проф. кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЭКОНОМИКИ

*(доклад на Круглом столе «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России» 10 декабря 2003 г.)*

Развитие экономики страны напрямую зависит от качества ее налоговой системы, от ее возможности обеспечить экономический рост и финансовую стабильность. В последние годы в этом направлении многое сделано. Приняты главы Налогового кодекса Российской Федерации по налогам, обеспечивающим подавляющую долю доходной базы бюджета. Уменьшено число малоэффективных, но трудных в администрировании налогов, снижается налоговая нагрузка на экономику. Эффективнее стало налоговое администрирование. Все это дает основания говорить о том, что налоговая реформа близится к завершению.

Однако в этом деле много «минусов», которые не позволили решить ряд принципиальных общих проблем налоговой реформы, а также конкретных болезненных вопросов уплаты отдельных налогов.

В первую очередь это – непродуманность концепции реформы. Только этим можно объяснить, что в принятые главы Налогового кодекса по 2-3 раза в год вносятся поправки, некоторые главы фактически переписаны заново (об акцизах, о едином сельскохозяйственном налоге). Принятая глава Кодекса о налоге с продаж через два года отменяется. Стабильность налогового законодательства не обеспечивается, на сегодня поправки превышают по объему принятые главы Кодекса.

Отдельные главы Налогового кодекса принимались без обоснований, нередко — «с листа», и в результате в них много непродуманного

Например, главой о налоге на прибыль установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В то же время Кодекс не содержит определение того, что можно относить к обоснованным расходам. Перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, оставлен Кодексом открытым. Все это дает возможность занижать налоговую базу для исчисления налога на прибыль и сумму налога, подлежащую взносу в бюджеты. В результате не выполняются задания федерального бюджета по этому налогу, теряется важнейший налоговый доход региональных и местных бюджетов.

Более того, нет определенности с количеством налогов. Принятыми, но не действующими главами 13, 14 и 15 части первой Налогового кодекса было установлено 16 федеральных, 7 региональных и 5 местных налогов и сборов. В принятом 18 ноября 2003 года в первом чтении по инициативе Правительства Российской Федерации Федеральном законе «Об изменениях и дополнениях в Налоговый кодекс Российской Федерации и о признании утратившим силу Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» налогов и сборов осталось значительно меньше: 10 – федеральных, 2 региональных и 4 – местных.

Принципиальный вопрос – о статусе таможенной пошлины. Частью первой Налогового кодекса она была отнесена к налоговым доходам. Бюджетной классификацией и Бюджетным кодексом Российской Федерации эта пошлина также определена в качестве налогового дохода. Но в то же время ее администрирование регулируется Таможенным кодексом Российской Федерации и Законом Российской Федерации о таможенном тарифе. Названным Федеральным законом об изменениях и дополнениях в Налоговый кодекс и о признании утратившим силу Закона Российской Фе-

дерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» таможенную пошлину предлагается исключить из состава налогов.

Полагаю, что такое решение противоречит принципу единства налоговой системы. Таможенную пошлину необходимо классифицировать как налог. Иначе вопросы регулирования этих платежей становится прерогативой исполнительной власти. К настоящему времени ГТК России и его органы издали около 4 тысяч подзаконных актов по регулированию внешнеэкономической деятельности. В них много неточностей, противоречий. Это размывает нормативную базу, усложняет контроль, дает возможность минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи.

Возвращаясь к Налоговому кодексу Российской Федерации, хотелось бы отметить, что, несмотря на постоянное внесение поправок в Кодекс, он сохраняет много недостатков, нерешенных вопросов. Наиболее принципиальные из них следующие.

Сокращение числа налогов - дело благое. Но должно ли это быть целью реформы? Снижение налоговой нагрузки не обязательно должно идти путем уменьшения числа налогов. Сегодня же получилось так, что проводимое сокращение числа налогов привело к резкому снижению собственной налоговой базы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Дело дошло до того, что нечем обеспечить равноценную замену выпадающих доходов этих бюджетов в связи с отменой отдельных налогов и сборов.

Счетная палата Российской Федерации провела предварительную проверку эффективности замещения выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с отменой налогов – источников образования территориальных дорожных фондов. Результаты проверки свидетельствуют о том, что внесенные Федеральным законом от 24 июля 2002 года № 110-ФЗ изменения в порядок формирования территориальных дорожных фондов и порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепро-

дукты не обеспечили в 2003 году в большинстве субъектов Федерации компенсацию выпадающих источников образования дорожных фондов.

На долю 84 субъектов Российской Федерации в январе-ноябре 2003 года пришлось несколько больше половины общей суммы акцизов на нефтепродукты, зачисленных в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. Остальные 5 субъектов Федерации (г. Москва, Республика Башкортостан, Республика Мордовия, Республика Татарстан, Омская область) получили более 40% этих акцизов. В г. Москве, где расположено большинство головных структур нефтяных компаний, получено акцизов на нефтепродукты на сумму 6,5 млрд. рублей, или 14,3% от общей суммы акцизов на нефтепродукты, зачисленных в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. Это практически столько же сколько в Северо-Западном и Уральском федеральных округах вместе взятых. В Республике Мордовия, не имеющей нефтеперерабатывающей промышленности, но предоставившей республиканским законодательством льготы по налогам, зачисляемым в региональный бюджет, получено этих акцизов на сумму 2,3 млрд. рублей, или 5,1%, что больше чем в г. Санкт-Петербурге и Ленинградской области (1,2 млрд. рублей, 2,7%).

В значительной степени это связано с тем, что действующее законодательство в качестве плательщиков акцизов на нефтепродукты определил организации и лица, имеющие свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Однако законодательно не предусмотрена обязательность получения данных свидетельств. В этих условиях нефтяные компании имеют возможность самостоятельно определять регионы, в которых их структуры и зависимые организации получают свидетельства и будут уплачивать акцизы. Выбор региона, как правило, определяется местом регистрации нефтяной компании или налоговыми и иными преференциями, оказываемыми нефтяной компании администрациями субъектов Российской Федерации.

Так, в Краснодарском крае за 8 месяцев 2003 года поступления акцизов на нефтепродукты в консолидированный бюджет Краснодарского края составили 450 млн. рублей, или всего 27,4% соответствующих доходов, утвержденных законом о бюджете региона. При этом выпадающие за этот период доходы, связанные с отменой только налога на пользователей автомобильных дорог, составили 614 млн. рублей. Расположенные здесь зависимые от ОАО «НК «Роснефть»» организации, имеющие свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, до мая уплачивали акцизы на нефтепродукты, а затем свидетельства, по заявлению налогоплательщиков, были аннулированы. В результате этого потери консолидированного бюджета края в 2003 году, по экспертной оценке, составят 680 млн. рублей.

Изменение порядка уплаты акцизов ставило своей целью обеспечить равномерность распределения этого вида налога по территории страны. Однако, как видно, этого не получилось.

Кроме того, введенный в действие с 1 января 2003 года порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты привел к значительному расширению круга плательщиков акцизов, увеличению документооборота и усложнению налогового администрирования. Число плательщиков акцизов возросло с 70 до 2100, при этом 6970 лиц имеют право на получение свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, а число лиц, совершающих такие операции – 12930.

Механизм исчисления и уплаты акцизов весьма громоздок. Ежемесячные декларации по акцизам на нефтепродукты с приложениями составляют 200-250 листов, а реестры, являющиеся основанием для получения налоговых вычетов, содержат 300 и более счетов-фактур. Начисление акцизов осуществляется организациями, имеющими указанные свидетельства в момент получения нефтепродуктов, а право на налоговые вычеты у

них возникает только после получения от покупателей реестров счетов-фактур.

Действующий порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты создает условия для двойного налогообложения акцизом одной и той же партии нефтепродуктов. И такие факты были установлены в ходе проверки Счетной палатой Российской Федерации. Это грубейшее нарушение основополагающих принципов налогообложения. Двойное налогообложение возникает, в частности, в связи с приобретением нефтепродуктов с уже уплаченным акцизом у организаций, не имеющих свидетельства, организациями, имеющими такое свидетельство, и обязанными начислить и уплатить акциз.

Из комплекса мер по совершенствованию налогового администрирования наиболее важными являются меры, касающиеся администрирования налога на добавленную стоимость (НДС). Именно в отношении этого налога, являющемуся основным доходным источником федерального бюджета, в последние годы резко возросли масштабы мошенничества.

Как свидетельствуют материалы проверок, особенно широкое распространение получили схемы, связанные с получением возмещения (зачета) сумм НДС, оплаченного налогоплательщиками поставщикам материальных ресурсов, без уплаты последними сумм НДС в бюджет. Причем такое положение относится как к случаям неправомерного возмещения сумм НДС при экспорте, так и при осуществлении налогооблагаемых операций на территории Российской Федерации. Для этого широко используются компании-однодневки, создаваемые специально для обеспечения неправомерного получения из бюджета сумм возмещения НДС.

В результате складывается ситуация, при которой темпы роста возмещения по НДС опережают темпы роста начислений по этому налогу, что приводит к недополучению государством сумм налога в особо крупных размерах. При росте поступлений в федеральный бюджет налога на добав-

ленную стоимость в 1999-2002 годах в 2,5 раза сумма возмещения налога экспортерам увеличилась в 6 раз.

При росте валового внутреннего продукта в первом полугодии 2003 года по сравнению с аналогичным периодом 2002 года в текущих ценах на 25,8 процента, по оценке МНС России, суммы вычета (возмещения) налога по внутренним операциям выросли на 39 процентов, суммы, подлежащие возмещению по экспортным операциям — на 53 процента.

Увеличивается доля указанных вычетов (возмещения) и по отношению к начисленной сумме налога. Так, если в первом полугодии 2002 года сумма налоговых вычетов составила 1250,6 млрд. рублей, или 78,6 процента от начисленной суммы, то в первом полугодии 2003 года сумма вычетов составила уже 1738,9 млрд. рублей, или 80,2 процента. В январе-сентябре 2003 года начислено НДС на сумму 3375 млрд. рублей, из которой принято к вычету 2737 млрд. рублей (81,1%).

В рамках действующего законодательства могут возникнуть обстоятельства, при которых суммы налога, начисленные к уплате в бюджет, и суммы налога, принятые к вычету, окажутся равными, что противоречит экономическому смыслу и сути налога на добавленную стоимость.

В целях борьбы с этим налоговые органы вынуждены осуществлять дополнительные меры налогового контроля, которые, несмотря на высокие издержки по администрированию, часто, не отличаясь высокой эффективностью, приводят к задержке возмещения НДС из бюджета (в первую очередь — при экспорте), вызывая справедливые нарекания со стороны добросовестных налогоплательщиков, а также создавая условия для коррупции в налоговых органах. Мерой, направленной на пресечение такой практики, могло бы стать введение системы уплаты налога на добавленную стоимость на специальный счет (НДС-счет).

С таким предложением Счетная палата Российской Федерации еще в апреле 2002 года обратилась к Президенту Российской Федерации.

Правительством Российской Федерации в начале 2003 года была образована рабочая группа по изучению вопросов применения специальных счетов для уплаты НДС. В результате изучения международного опыта (в частности, опыта Болгарии) и анализа поступивших предложений Минфина России, МНС России с участием Банка России разработана модель применения НДС-счета.

Указанная модель была одобрена Правительством Российской Федерации. Минфину России, МНС России, Минэкономразвития России и ГТК России с участием Банка России и других заинтересованных федеральных органов исполнительной власти поручено обеспечить внесение до 1 декабря 2003 года проектов актов, направленных на совершенствование налогового администрирования.

Конечно, нельзя не понимать, что введение спецсчетов приведет к определенным сложностям.

Это – временное отвлечение из хозяйственного оборота некоторой части налогоплательщиков средств, числящихся на НДС-счетах, поскольку средства с них можно будет направить только на расчеты, связанные с этим налогом. Вместе с тем надо иметь в виду, что эта проблема касается только части налогоплательщиков. Ежегодно из-за медленной процедуры возврата НДС экспортерам у них отвлекается порядка 100-120 млрд. рублей. По расчетам отвлечения средств у предприятий не превысит 45 млрд. рублей. При этом задержки возмещения НДС по экспорту практически будут исключены.

Кроме того, следовало бы отменить при введении НДС-счетов уплаты авансовых платежей по налогу при экспортных поставках. Для пополнения оборотных средств следовало бы одновременно изменить порядок возмещения НДС по капитальному строительству.

У владельцев НДС-счетов могут также возникнуть дополнительные расходы на оплату услуг банков, у которых в свою очередь возникнут обя-

занности по работе с этими счетами. Возможно, с введением спецсчетов выявятся какие-то другие проблемы.

Однако достоинства новой системы значительно более весомые. Система спецсчетов должна обеспечить прозрачность движения сумм налога, сделает невозможными нынешние «серые» схемы незаконного изъятия средств из бюджета, позволит увеличить размер поступлений НДС на сотни миллиардов рублей (по различным оценкам от 100 до 200 млрд. рублей). Указанный механизм позволит отслеживать проведение операций в режиме, близком к режиму «реального времени», ускорится процедура возврата налога экспортерам, на что сейчас во многих случаях уходит по несколько месяцев. Благодаря спецсчетам банки получают дополнительные кредитные ресурсы для вложения их в экономику. В последующем можно будет рассмотреть вопрос о существенном снижении ставки по налогу на добавленную стоимость.

Вместе с тем, внедрение этой модели вызывает жесткое сопротивление со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Это подтверждается многочисленными негативными публикациями в прессе. Как ни странно, позиция Правительства Российской Федерации как бы опровергается Минэкономразвития России, публично выступающим с тенденциозной критикой спецсчетов.

Существенные потери федеральный бюджет несет из-за недостатков нормативно-правовой базы таможенных режимов, нарушений в их использовании.

Режим переработки товаров на таможенной территории Российской Федерации позволяет под видом продукции переработки иностранного сырья беспощинно вывозить из России продукцию, произведенную из российского сырья. О масштабах применения режима можно судить, в частности, по тому, что в зоне деятельности Сибирского таможенного управ-

ления под этот режим в 2000-2001 годы было помещено около 40% всего объема ввезенных товаров.

В то же время порядок выделения части продукции, полученной из российского сырья, ГТК России не разработан. Екатеринбургской таможней за 2000-2001 годы было выдано 33 лицензии ОАО «СУАЛ» на переработку бокситов на территории Российской Федерации, в которых объемы российских и иностранных бокситов составляли, соответственно, 85% и 15%. Однако Иркутской таможней было осуществлено оформление экспорта алюминия без взимания экспортных пошлин.

Только по 13 лицензиям, срок действия которых на момент проверки истек, при условии выделения в них стоимости продукции, изготовленной из российского сырья, и применения к ней таможенных тарифов сумма экспортной пошлины могла бы составить около 15 млн. долларов США.

Нерезиденты – иностранные фирмы имеют возможность перерабатывать сырье на российских предприятиях и производить энергоемкую продукцию по низким тарифам на электроэнергию по сравнению с тарифами, действующими за рубежом.

Помещение товаров под режим временного ввоза с полным или частичным освобождением от уплаты таможенных платежей не ограничено предельным сроком, а обязательства участников внешнеэкономической деятельности об обратном вывозе товаров носят в ряде случаев формальный характер. Не имея таких критериев, таможенные органы руководствуются указаниями ГТК России, а при их отсутствии принимают собственные решения, исходя из сложившейся практики, а иногда и из определенных интересов.

Принимаются решения, позволяющие не уплачивать таможенные платежи длительное время. Правительством Российской Федерации в 1994 году был установлен компании «Трансаэро» пятилетний режим временного ввоза (вывоза) самолетов и двигателей, и на этот срок компания была

освобождена от уплаты таможенных пошлин. В 1999 году этот режим был продлен еще на пять лет.

ОАО «Авиационный комплекс имени С.В. Ильюшина» с 1992 года импортировало различного оборудования на 120 млн. долларов США. Срок действия временного ввоза в 2000 году закончился, однако таможенные платежи за просроченное время ввоза акционерным обществом не уплачивались, а меры со стороны ГТК России по их взысканию не принимались.

Существенные потери несет бюджет в связи с применением режима временного ввоза в отношении автотранспортных средств. Число автомашин, помещаемых под этот режим и освобождаемых от уплаты пошлины, ежегодно растет. Зачастую эти автомашины за пределы Российской Федерации не вывозятся. В Южном таможенном управлении только за I квартал 2002 года количество автотранспортных средств с истекшим сроком ввоза увеличилось по сравнению со всем 2001 годом почти на 50% и составило 486 тыс. единиц. Потери федерального бюджета – свыше 2 млн. евро.

Счетная палата неоднократно вносила предложения по упорядочению применения таможенных режимов. По нашему мнению, необходимо:

законодательно, нормами прямого действия установить условия и границы применения таможенных режимов, предоставления преференций по уплате таможенных платежей при применении этих режимов;

установить порядок выделения из общего объема продукции, полученной из российского сырья;

осуществлять лицензирование соответствующей деятельности исходя из установленных условий применения таможенных режимов.

Целесообразно также рассмотреть вопрос о дифференцированном подходе при установлении тарифов на энергоресурсы в зависимости от использования российского или ввозимого сырья и о повышении тарифов на

электроэнергию, используемую на переработку ввозимого в Российскую Федерацию сырья для производства экспортируемого алюминия.

Значительные средства не поступают в федеральный бюджет в результате занижения размера таможенных платежей при ввозе товаров народного потребления.

С учетом специфичности импорта этих товаров (широкая номенклатура и мелкотоварные партии) и их преобладающей доли (47%) в объеме импорта таможенные органы не в состоянии обеспечить проведение всеобъемлющего таможенного досмотра. Применяемая система таможенного оформления допускает существенное влияние субъективного фактора (действия сотрудников таможенных органов) и создает условия для массовых нарушений таможенных правил.

Проверки показывают, что основной грузооборот (около 95%) по товарам народного потребления составляли товары с низкими тарифными ставками ввозных таможенных пошлин.

Решение проблемы мы видим в унификации подхода к таможенному оформлению товаров народного потребления, введении для целей таможенного оформления единого значения таможенной стоимости килограмма товаров и единой ставки таможенной пошлины в отношении указанных товаров. Экспериментально такие показатели применялись в отношении отдельных участников внешнеэкономической деятельности в некоторых таможнях.

ЕФИМОВ А.В.
Заместитель начальника Главного управления
налогового анализа и планирования НК «Лукойл»,
доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ

ВИДЕНИЕ ЗАДАЧ ПО ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

**(доклад на заседании Круглого стола «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России», 10 декабря 2003 г.)**

Повышенное внимание государства к уровню исполнения налоговых обязанностей и повышению имиджа надежности вертикально-интегрированных компаний (далее по тексту — ВИК) в силу выхода их на транснациональный уровень, выдвигает на одно из первых мест в системе обеспечения их экономической безопасности вопросы организации работы по минимизации налоговых рисков как на предмет их излишней уплаты, так и соответствия отражения в налоговых декларациях размеров налоговых обязательств реально созданной налоговой базе.

Учитывая ограниченность информации, доступной в открытых источниках, по решению поставленной проблемы, считаем целесообразным предложить дискуссию по вопросам постановки и организации работы внутреннего налогового администрирования ВИК, деятельность которой носит транснациональный характер как сегмента ее экономической безопасности.

Анализ структур ВИК свидетельствует о построении системы управления бизнес – процессами по принципу распределения формирования информации и генерированию на ее основе управленческих решений исходя из основных технологических блоков: производство, принятая инфраструктура, сбыт и собственно координирующий и управленческий центр.

На современном этапе налоговые органы в ходе налогового администрирования используют в первую очередь методы углубленного каме-

рального контроля с использованием сравнительного анализа удельных отраслевых расходов, ценовой политики организаций – налогоплательщиков одной отрасли, либо вида деятельности в разрезе основных элементов налогообложения, более внимательно изучают на предмет соответствия действующему законодательству принятую учетную политику в целях налогообложения, соответствие ей складывающейся практики договорных отношений с контрагентами и отражением хозяйственных операций в учете. Кроме того, налоговые органы осуществляют на регулярной основе сравнительный анализ данных, представляемых налогоплательщиком, о движении товарных и финансовых потоков с соответствующей информацией из внешних источников. Другими словами налоговые органы перешли от простой арифметической проверки правильности расчета сумм налоговой обязанности в декларации к оценке суждений хозяйственных операций для целей налогообложения и составлению товарно-стоимостных балансов по основным видам продукции налогоплательщика.

Изменение форм и методов налогового контроля существенно повышает место налоговой безопасности ВИК в силу возможной неоднозначной трактовки положений налогового законодательства налоговым органом, принятым в Компании налоговым суждениям по той или иной группе хозяйственных операций и как следствие существенные размеры налоговых нарушений в силу их системности и величины хозяйственного оборота.

Обладая соответствующими кадровыми и финансовыми возможностями, работа по управлению налоговой безопасностью должна строиться в Компании, по нашему мнению, на следующих основных принципах:

- корпоративность в выполнении принятых решений по методам и способам учета бизнес – процессов и вынесения по ним налоговых суждений;

- координация действий управляющей организации и дочерних обществ в ходе формирования и исполнения налоговой обязанности;
- открытости Компании для налоговых органов по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика по перечню администрируемых налогов по всем элементам налога как по текущим налоговым обязательствам, так и прогнозируемым;
- экономической эффективности организационной структуры, опосредующей процессы исполнения налоговой обязанности.
- компетентность персонала по принятию налоговых суждений и планируемых бизнес-процессов;
- информационная актуализация процессов формирования и исполнения налоговой обязанности.

Следование названным принципам предполагает постановку и решение таких задач, как:

1. Планирование и контроль исполнения налоговой обязанности управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК.
2. Методологическое обеспечение, в том числе формирование учетной политики и сопровождение.
3. Организация и проведение последующего и предварительного контроля за правильностью налоговых расчетов и деклараций.
4. Осуществление взаимодействия с внешней средой, в том числе:
 - а) по исполнению федеральных, региональных и местных бюджетов;
 - б) по предоставлению налоговых льгот и субвенций;
 - в) представительство в учреждениях представительной и исполнительной власти по вопросам формирования налоговой политики государства.
5. Координация деятельности (регламентация) структурных подразделений Компании по исполнению налоговых обязательств и минимизации налоговых рисков

6. Рабочие отношения с контролирующими органами по месту учета управляющей Компании, дочерних и зависимых обществ по вопросам планирования налоговых обязательств, однозначности налоговых суждений, бизнес – процессов, используемых компанией.

При решении поставленных задач по минимизации рисков некорректного исполнения налоговых обязательств в условиях действующего законодательства необходимо учесть «внутрихозяйственные» товарно-стоимостные потоки и рассчитать сценарные условия, таким образом, чтобы кумулятивная величина налоговых обязательств была минимальной и в то же время соответствовала не только букве закона, но и на эмоциональном уровне не вызывала подозрений у контролирующих органов в некорректности сумм заявленных налоговых обязательств. Развивая этот тезис, было бы целесообразным предложить принять на себя публичные принципы социальной ответственности ВИК в стране пребывания дочерних и зависимых обществ с учетом национальных традиций и менталитета, в том числе, и по вопросам налогообложения.

В этой связи необходимо доводить до сведения общественности сопоставимые расчеты налоговой нагрузки по общепринятым методикам как внутри группы предприятий отдельных отраслей, так и в отраслевом разрезе. Более полно раскрывать направления и средства, используемые на дальнейшее производственное и социальное развитие Компании и регионов в форме ежегодного социального отчета ВИК.

Организационная структура управления налоговой безопасностью, на наш взгляд, должна включать подразделения по мониторингу налогового законодательства и правоприменительной практики по налоговым спорам, формированию учетной политики в целях налогообложения подразделений по расчету и учету налоговых обязательств, методологической и юридической поддержки, единообразного применения принципов учета

налоговой базы, и корректности налоговых расчетов всеми организациями, входящими в состав ВИК. (Схема 1)

Схема 1

Структурные подразделения ВИК по вопросам налоговой безопасности в управляющей компании



На структурное подразделение, занимающееся методологическими вопросами, должны быть возложены такие функциональные обязанности, как:

1. Разработка и утверждение Учетной политики для целей налогообложения для Управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК.

2. Подготовка разъяснений по вопросам применения действующего законодательства по налогам и сборам для целей обеспечения правильности формирования налоговых обязательств Управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК, а также выработка рекомендаций, направленных на единообразное применение норм законодательства.

3. Проведение экспертизы (дача оценки) заключаемых договоров и сделок на предмет соответствия их положений налоговому законодательству и возникновению налоговых последствий.

4. Участие в обсуждении и выработке решений по инвестиционным проектам и бизнес – схемам.

5. Разработка единого учетного регламента по налогообложению для управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК, предусматривающего:

- определение оптимальной схемы информационного обмена, установление документооборота между участниками процесса, описание способов группировки информации;
- определение критериев и описание процесса принятия налоговых решений;
- разработка систем налоговых регистров (расчетных, аналитических, контрольных), описание последовательности формирования налоговых регистров;
- разработка единых методик исчисления сумм налоговых обязательств по типовым операциям, совершающихся участниками ВИК как между собой, так и с предприятиями, не входящими в состав ВИК;
- анализ выбранных методик на предмет соответствия положениям налогового законодательства;
- описание порядка формирования налоговой отчетности.

6. Организация переписки с министерствами и ведомствами, контролирующими органами, а также консультационными фирмами по вопросам методологии налогообложения, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов и доведение ее результатов до соответствующих структурных подразделений организаций, входящих в состав ВИК.

В сферу ответственности Подразделения, занимающегося формированием налоговой отчетности, входят следующие вопросы:

1. Отслеживание изменений в законодательных и нормативных актах по вопросам формирования налоговой отчетности.

2. Подготовка типовых инструкций по порядку формирования налоговых расчетов для управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК.

3. Разработка специальных форм налоговых регистров совместно с методологическими подразделениями.

4. Проведение семинаров, подготовка разъяснений по поступающим вопросам, связанным с порядком заполнения налоговых деклараций и налоговых расчетов.

5. Обеспечение своевременности представления в налоговые органы форм налоговой отчетности в сроки, установленные действующим законодательством.

Подразделение, занимающееся контролем и анализом налоговой отчетности, обеспечивает выполнение следующих функций:

1. Анализ применяемых положений по учетной политике и принципов ведения налогового учета, принятым в управляющей компании организациях, входящих в состав ВИК, на предмет правильности формирования налоговой отчетности.

2. Участие в разработке экономико-математических методов предварительной проверки правильности расчета налогов перед формированием и подписанием официальной налоговой отчетности.

3. Внедрение экономико-математических методов контроля соответствия декларируемых налоговых обязательств реально созданной налоговой базе.

4. Контроль соответствия налоговой отчетности требованиям законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах, подзаконным нормативным актам и распорядительным документам управляющей компании, доведенным до дочерних и зависимых обществ.

5. Ведение налогового досье, как по управляющей компании, так и по основным организациям, входящим в состав ВИК, в объеме, обеспечивающем применение соответствующих контрольных процедур по согласованному регламенту.

6. Формирование и актуализация базы данных показателей, формирующих налоговую базу и величину налоговых обязательств с целью последующего контроля за динамикой их изменения.

7. Камеральный анализ налоговой отчетности Компании на предмет соответствия законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, инструкциям МНС России по порядку заполнения налоговых деклараций, а также проверку на предмет соблюдения контрольных соотношений между показателями налоговых деклараций (расчетов).

8. Экономический анализ форм налоговой отчетности с использованием информации из внешних и внутренних источников Компании.

9. Участие в разработке рекомендаций по методологии налогового учета на основе проведенного анализа налоговой отчетности Компании.

10. Участие совместно с методологическими подразделениями в проведении налогового анализа сделок Компании на стадии их оформления, заключения договоров.

11. Проведение анализа реальных бизнес-процессов с учетом поставленных задач, разработка проектов принципиальных решений с целью минимизации налоговых рисков.

Кроме того, в состав указанного подразделения должны входить службы, занимающиеся налоговым планированием (прогнозированием). При этом среди основных функций указанной службы следует выделить следующие:

1. Формирование, актуализация базы данных показателей, формирующих налоговую базу и величину налоговых обязательств по всем организациям, входящим в состав ВИК, с целью последующего планирования и контроля за динамикой их изменения (ведение базы данных в разрезе предыдущих, текущих и планируемых налоговых периодов на основании разработанных и утвержденных форм).

2. Разработка налоговых бюджетов управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК, в том числе планирование денежных средств, предназначенных для уплаты налогов и сборов.

3. Осуществление оперативного (ежедневного) контроля за состоянием расчетов по фактическому исполнению налоговых обязательств по всем организациям, входящим в состав ВИК (контроль за исполнением налоговых бюджетов).

4. Анализ исполнения налогового бюджета, определение величины отклонения, выявление и анализ их причин, установление максимально допустимых размеров отклонений.

5. Организация семинаров по планированию, расчету и исполнению налоговой обязанности, в том числе проведение разъяснительной работы с организациями, входящими в состав ВИК.

Таким образом, в составе ВИК следует выделить специализированное Подразделение, которое должно обеспечивать координацию всех служб, участвующих в процессе обеспечения налоговой безопасности. При

этом на указанное Подразделение (условно его можно назвать – «Подразделение координации и внешних связей по вопросам налогового администрирования») должны быть возложены следующие функции:

1. Налоговый мониторинг – изучение налогового поля в странах и регионах деятельности организаций, входящих в состав ВИК – определение перечня налогов и сборов, налоговых ставок, размеров обязательств, распределение платежей между бюджетами различных уровней.

2. Координация действий структурных подразделений Компании, дочерних обществ по решению налоговых вопросов.

3. Контроль за ходом мероприятий по урегулированию налоговых споров, с привлечением структурных подразделений управляющей компании, дочерних и зависимых обществ, входящих в состав ВИК, а также внешних консультантов.

4. Обеспечение делового сотрудничества с налоговыми органами по планированию и исполнению налоговых обязанностей, досудебного рассмотрения претензий со стороны налоговых органов.

5. Представительство интересов организаций, входящих в состав ВИК, в органах исполнительной власти субъектов Федерации и муниципальных образований по налоговым правоотношениям.

6. Участие во взаимодействии с налоговыми органами по вопросам предварительного согласования законодательных возможностей.

7. Осуществление контроля за своевременной постановкой на учет в налоговых органах в соответствии с действующим законодательством дочерних и зависимых обществ.

8. Обеспечение выполнения законных требований налоговых органов по предоставлению документов и информации, связанной с планированием и исполнением налоговой обязанности.

9. Обобщение и анализ информации об исполнении налоговой обязанности на основе налоговых бюджетов управляющей компании и организаций, входящих в состав ВИК.

10. Осуществление оперативного учета и контроля за состоянием расчетов по исполнению налоговых обязательств в разрезе видов налоговых платежей, пеней и налоговых санкций по всем организациям, входящим в состав ВИК, проведение ежемесячных сверок о состоянии расчетов с бюджетом с налоговыми органами.

11. Подготовка отчетов о состоянии расчетов с бюджетами всех уровней и внебюджетными фондами по всем организациям, входящим в состав ВИК.

12. Подготовка предложений о проведении зачетов или возвратов на расчетный счет излишне уплаченных (взысканных) налоговых платежей в целях оптимального использования финансовых ресурсов.

13. Мониторинг совершаемых сделок, проведение анализа заключаемых сделок на предмет оценки эффективности и легитимности, а также возникающих налоговых рисков Компании.

Таким образом, складывается полный перечень управленческих функций с последующей детализацией процедур обеспечения налоговой безопасности Компании и повышению ее социальной значимости в глазах общественности.

Налоговая декларация по сути является квинтэссенцией финансово-хозяйственных операций по целому ряду установленных налогов и платежей, учитывающих в нескольких конкретных суммах налоговых обязательств всю гамму производственных отношений организаций как внутри компании, так с внешней средой.

Поэтому важное значение должно придаваться регламентации информационных потоков, их актуализации и экономико-математического анализа налоговых последствий, применяемых группой Компаний бизнес —

процессов. Кроме того, структура налоговой безопасности Компании предполагает определенную иерархию подразделений, ответственных за взаимоотношения с налоговыми и другими контролирующими органами, определения критериев эффективности организации этой работы.

В качестве таких критериев могут выступать:

- удельный вес налогов в выручке организации и в среднем по группе, видам деятельности, операциям и т.д.;
- удельные затраты по налоговому администрированию на 1 рубль начисленных (уплаченных) налогов и сборов;
- точность планирования величины налоговых обязательств;
- нулевое сальдо расчетов с бюджетом по состоянию на отчетные даты;
- соотношение случаев положительной и отрицательной судебной практики по налоговым спорам.

Обобщая все сказанное выше, организация системы налоговой безопасности вертикально - интегрированной компании позволит:

- обеспечить максимальное снижение затрат по реализации инвестиционных проектов, осуществляемых Компанией;
- уменьшить возможные риски, связанные с применением со стороны контролирующих органов налоговых санкций;
- обеспечить выработку единых корпоративных подходов к решению различных проблем, возникающих при взаимоотношениях с контролирующими органами у дочерних и зависимых обществ;
- исключить ошибки в случаях изменения законодательства о налогах и сборах;
- осуществлять оптимальное планирование величины налоговых обязательств внутри ВИК как на краткосрочный, так и на долгосрочный период.

ГОНЧАРЕНКО Л.И.
профессор, заведующая кафедрой
«Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ПО ВЕКСЕЛЬНЫМ ОПЕРАЦИЯМ БАНКОВ

Налогообложение банков – это специфическая область налогового законодательства. Налоговый Кодекс РФ предусматривает отдельные статьи, устанавливающие особенности налогообложения банков по НДС, налогу на прибыль. Современной проблемой является техническая недоработанность налогового законодательства, в том числе в части учета процентов по вексям как специфическим ценным бумагам, имеющим двойственную природу. Разнообразие вексельных операций, видов векселей, тесная взаимосвязь вексельного и налогового законодательства обуславливают необходимость глубокого анализа всех ситуаций для разработки единого подхода к налогообложению операций с вексями.

В настоящее время вексель является одной из наиболее распространенных ценных бумаг. Векселя отличаются своей гибкостью, универсальностью и надёжностью, обеспечиваемой индоссаментами. Кроме того, в последние несколько лет на вексельном рынке наблюдается стремительный рост числа участников, увеличение объёмов вексельной массы, расширение спектра предоставляемых профессиональными участниками услуг. Наибольшее распространение в России получили банковские векселя. Для банков вексель - это средство привлечения ресурсов, успешно заменяющее облигации и депозитные (сберегательные) сертификаты, более неудобные из-за необходимости государственной регистрации. По оценочным данным специалистов Ассоциации Участников Вексельного Рынка доля банковских векселей в вексельном обороте страны составляет около 36%.

Выдача собственного векселя банка может быть обусловлена договором займа, либо договором купли-продажи векселя. Банковские векселя могут быть: дисконтными, процентными, рублевыми или валютными. Преимущество банковских векселей в том, что они наиболее ликвидны и устойчивы, поскольку банковская деятельность, активы и пассивы банка, его баланс контролируются Банком России.

Банк при осуществлении операций с векселями может получить такие виды доходов как процент (дисконт), а также финансовый результат от выбытия векселя (реализации, погашения). Таким образом, все доходы от операций банка с векселями можно разделить на доходы от владения и доходы от купли-продажи (погашения). Доходы от владения векселями относятся к внереализационным доходам (п. 6 ст. 250 НК РФ). В условиях применения метода начисления для определения доходов банка большое значение имеет правильное определение даты получения внереализационных доходов. Датой получения процентов (дисконта) по векселям признается дата их фактического получения. При этом следует учитывать (ст. 271 НК РФ):

1) если вексель является процентным, то доход признается полученным ежемесячно (по мере начисления процентов по ставке, указанной в векселе), последний раз доход начисляется на дату выбытия векселя при его реализации или погашении;

2) если вексель является дисконтным, то

— для векселя сроком получения и погашения внутри отчетного (налогового) периода доход начисляется на дату реализации или погашения,

— для векселя со сроком обращения более одного отчетного (налогового) периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов ежеквартально (ежемесячно). При этом доход определяется налогоплательщиком самостоятельно как доля предусмотрен-

ного условиями договора дохода, приходящегося за соответствующий квартал.

В п.6.3.1. Методических рекомендаций по применению главы 25 НК РФ приведена формула для равномерного начисления процентов (дисконта) по векселям. Согласно Методическим рекомендациям дисконт начинает начисляться с момента приобретения векселя исходя из срока, оставшегося до его погашения.

Дисконт по векселям со сроком погашения «на определенную дату» рассчитывается исходя из количества дней обращения. При приобретении такого векселя у самого векселедателя дисконт определяется исходя первоначальной цены размещения и срока с момента размещения до момента погашения на определенную дату, указанную векселедателем в самом векселе.

Вследствие несогласованности вексельного и налогового законодательств имеет место неоднозначность трактовки порядка начисления дохода в отношении векселей, в которых отсутствует конкретная дата погашения, в частности, со сроком погашения «по предъявлении» и «по предъявлении, но не ранее определенной даты». Данное положение относится как к дисконтным векселям, так и к процентным с таким же сроком обращения. В налоговом законодательстве отсутствуют четкие разъяснения относительно порядка начисления дисконтных доходов в части определения:

- периода, принимаемого в качестве базового для расчета дисконтного дохода;
- момента для начисления доходов как даты составления векселя или как даты наступления минимального срока для предъявления к платежу векселя сроком «по предъявлении, но не ранее».

До введения налогового учета попытка разрешить эти вопросы была сделана в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федера-

ции и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.12.2000 № 33/14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей» (далее — Постановление N 33/14), в п.19 которого определен порядок начисления дисконта (процента) по векселям.

При разрешении споров о моменте, с которого должно начинаться начисление процентов по векселям, судам рекомендовалось иметь в виду, что указанием другой даты должна считаться как прямая оговорка типа «проценты начисляются с такого-то числа», так и дата наступления минимального срока для предъявления к платежу векселя сроком «по предъявлении, но не ранее». Вследствие такого подхода налоговая база по налогу на прибыль увеличивалась интенсивнее, чем уменьшалась при начислении расходов.

По другому мнению дисконт (также как и проценты) на сумму векселя сроком «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявления» как и по расходам начинает начисляться со дня составления векселя, если в самом векселе не указана другая дата. Начисление дисконта (процентов) на сумму векселя со сроком платежа «по предъявлении» заканчивается в момент предъявления векселя к платежу. Начисление дисконта (процентов) на сумму векселя со сроком платежа «во столько-то времени от предъявления» также заканчивается в момент предъявления векселя.

По мнению налоговых органов, дисконт подлежит досрочному начислению у владельца векселя и в том случае, если он приобрел его на вторичном рынке. Это мнение основывается на положениях п.1 ст.328 НК РФ. Данная статья допускает, что проценты по ценным бумагам могут быть установлены не только при их выпуске (эмиссии), но и позднее — при продаже. Это означает, что проценты могут быть установлены как эмитентом ценной бумаги, так и третьими лицами, реализующими ценную бума-

гу, в том числе в виде дисконта при продаже ценных бумаг на вторичном рынке¹. Такое положение в большей степени относится к дисконтным векселям, по которым не зафиксирована ставка, и которые приобретены на вторичном рынке. Зачастую банки, приобретая такие векселя, не знают первоначальную цену его размещения, соответственно не имеют возможность определить первоначальную величину дисконта, поэтому им приходится начислять дисконт исходя из цены последнего приобретения.

В нормах налогового учета п.19 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ № 33/14 используется весьма ограниченно. Прямые ссылки на этот документ имеются в Методических рекомендациях по исчислению налоговой базы переходного периода. Так, в части учета доходов по векселям со сроком «по предъявлении» устанавливалось, что дисконт (процент) рассчитывается исходя из срока обращения 365 (366) дней (п.34 Положения «О простом и переводном векселе»). В составе налоговой базы переходного периода в доходах учитывался дисконтный (процентный) доход за время фактического владения ценной бумагой (обращения долгового обязательства).

Выпуская собственные финансовые векселя, банки обязуются выплачивать векселедержателям доход по ним. Для банка начисление дисконта и процента по векселям относится к внереализационным расходам. По процентным (дисконтным) расходам ст. 269 и ст. 291 НК РФ устанавливают ограничения их уровня для целей налогообложения.

Статьей 269 НК РФ предусмотрено 2 способа нормирования процентных (дисконтных) расходов в зависимости от регулярности осуществления налогоплательщиком заемных (эмиссионных) операций в отчетном периоде – это определение среднего уровня процентов по выданным долговым обязательствам (при сопоставимых условиях выдачи) или применение ставки рефинансирования ЦБ РФ увеличенной в 1,1 раза по рублевым

¹ Митин Б.М. Ценные бумаги: учет, налоги, право. – М.: НалогИнформ, 2003, с.39

обязательствам. Однако не ясно, на какую дату следует брать эту ставку: на дату заключения договора, дату выплаты процентов или дату погашения долга. Логично считать, что это будет ставка, действовавшая на дату признания расхода.

Для векселей характерно то, что почти всегда они будут считаться выданными на несопоставимых условиях, так как практически никогда векселя не имеют обеспечения, аналогичного по качеству. Исключение могут составлять банковские финансовые векселя, по которым обеспечения не требуется. Конкретные величины всех критериев сопоставимости должны определяться банками в своей учетной политике для целей налогообложения.

В ст.272 НК РФ установлен порядок признания расходов при методе начисления. Дата признания расхода в виде процентов (дисконта) по векселям, на первый взгляд, определяется в соответствии с п. 8 указанной статьи, согласно которому «расход, произведенный в виде процентов либо части купонного (процентного) дохода, признается на дату выплаты процентного дохода или дату реализации ценной бумаги в зависимости от того, что произошло ранее». Однако известна позиция МНС России, что п. 8 ст. 272 и п. 6 ст. 271 НК РФ нельзя рассматривать отдельно от ст. 328 НК РФ, из которой следует, что положения п. 6 ст. 271 и п. 8 ст. 272 НК РФ распространяются только на государственные и муниципальные ценные бумаги, к которым векселя не относятся. Представляется, что положения указанной статьи распространяются на государственные и муниципальные ценные бумаги «в том числе», а не «только» на них. В абзаце 2 п.4 ст. 328 НК РФ сказано, что «налогоплательщик...по долговым обязательствам обязан отразить в составе доходов (расходов) сумму процентов, причитающуюся к получению (выплате) на конец месяца». И далее: «при досрочном погашении ...проценты определяются... исходя из процентной ставки ...и фактического времени пользования заемными средствами».

Таким образом, расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст.ст.318 — 320 НК РФ. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Проблема также состоит в том, что правила определения периода времени для расчета дисконтного расхода установлены лишь в п.5.4.1 Методических рекомендаций по применению гл.25 НК РФ. Расчетная база для дисконтного расхода по векселям с датой погашения «по предъявлении, но не ранее» составляет предполагаемый срок обращения, определяемый в соответствии с вексельным законодательством (365 (366) дней плюс срок от даты составления до минимальной даты предъявления к платежу). Таким образом, признается аналогичность определения момента (даты), с которого следует начислять как дисконтные доходы, так и расходы. В этом есть определенная логика: формируемая налоговая база по налогу на прибыль в этом случае увеличивается и уменьшается равномерно.

Под реализацией векселя, как ценной бумаги и как имущества в соответствии со ст.38, 39 НК РФ и ст. 128 ГК РФ в целях налогообложения следует понимать операции, приводящие к передаче права собственности на него. Соответственно при формировании налоговой базы по налогу на прибыль результаты операции по реализации (выбытию) векселей следует рассматривать как: доход (расход) от реализации в результате его продажи (передаче по индоссаменту, мены); внереализационный доход в результате погашения векселя в объявленные сроки.

В соответствии со ст.271 и 280 НК РФ, возможны две методики отражения в налоговом учете процентов (НКД), которые банк получит при реализации или ином выбытии долговой ценной бумаги:

1. отражение в составе выручки только «чистой» суммы процентов, начисленной за текущий отчетный период;
2. отражение всей суммы процентов, полученной при реализации / погашении векселя, — в составе выручки, а всей суммы ранее начисленных процентов — в составе внереализационных расходов того же периода.

Методическими рекомендациями налоговых органов признается вторая методика. В НК РФ в действительности техника начисления процентов по долговым ценным бумагам подробно описана только для государственных ценных бумаг, для которых условиями эмиссии предусмотрены расчеты накопленного купонного дохода (НКД) (п.6-7 ст.328 НК РФ). Доходом является разница между процентами, начисленными на конец и на начало отчетного (налогового) периода (абзац 2 п.7 ст.328 НК РФ). Если по такой ценной бумаге производились выплаты процентов эмитентом, то они добавляются к налоговой базе. Представляется, что аналогичный порядок должен применяться и к негосударственным ценным бумагам, что позволит реализовать на практике требования п.6 ст.271 НК РФ о досрочном начислении процентов по долговым обязательствам.

Рыночная (расчетная) цена ценных бумаг определяется по правилам ст.280 НК РФ, но все процедурные вопросы (как, когда, и кто должен доначислять налоговую базу) регулируются ст.40 НК РФ.

Важно отметить, что при погашении векселя рыночная (расчетная) цена по нему не рассчитывается, поскольку такая операция, не рассматривается как реализация. Так как вексель является формой договора займа, то погашение векселя - это не реализация ценной бумаги. При его погашении происходит возврат займа и аннулирование самого векселя как ценной бумаги. То есть право собственности на вексель при погашении не передается.

ся плательщику, и реализации в понимании ст. 38 НК РФ нет. Этот факт подтверждается, в частности, постановлением ВАС РФ от 16.12.97 № 4863/97.

Порядок определения расчетной цены в Налоговом Кодексе РФ достаточно расплывчат. Поэтому на практике применение данной нормы вызывает множество вопросов и спорных моментов. Что понимать под аналогичными ценными бумагами? Как определить рыночную ставку ссудного процента, если таковой в России вообще не рассчитывается? Применять ли при реализации векселя нормы ст.40 НК РФ, если их регламентирует статья 280 НК РФ? Применяются ли эти нормы для определения 20%-го отклонения цены приобретения с целью определения финансового результата от реализации ценной бумаги? Большинство вопросов остается дискуссионными и сегодня.

Рыночной ставкой ссудного процента налогоплательщики могут признавать ставку рефинансирования ЦБ РФ – такое толкование налогового законодательства дают Методические рекомендации (№ БГ-3-02/729, п.6.3.1).

Вопрос в том, насколько два разных векселя могут считаться аналогичными, остается на решение налогоплательщика. Сама статья 280 НК РФ не содержит каких-либо указаний на этот счет. Однако это не означает, что налогоплательщик не должен быть готов предъявить налоговому органу или суду убедительные экономические доказательства «аналогии» между ценными бумагами.

При отсутствии «аналогичной» ценной бумаги налогоплательщик должен определить так называемую расчетную цену ценной бумаги на дату заключения сделки.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, определяется отдельно от налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ, для налогоплательщиков,

не являющихся профессиональными участниками РЦБ и осуществляющими дилерскую деятельность.

В учетной политике банка как профессионального участника ОРЦБ, но не всегда осуществляющего дилерскую деятельность, прописывается, по каким видам ценных бумаг (обращающимся или не обращающимся на ОРЦБ) при определении налоговой базы будут учитываться доходы и расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг.

На финансовый результат относятся фактически произведенные расходы при реализации (выбытии) векселя отдельно для каждого конкретного случая.

Неразвитость инфраструктуры торговли векселями проявляется в том, что существует необходимость уделять повышенное внимание проверке векселей, так как подделки бланков векселей, а также дефекты формы встречаются довольно часто. В случае признания векселя фальшивым, сделка может быть признана ничтожной. В этой ситуации последуют неприятные результаты с точки зрения налогообложения. На расходы, учитываемые для целей налогообложения, затраты по приобретению таких векселей отнести будет невозможно, а доходы могут быть признаны незаконно полученными и изъяты в полном объеме в бюджет.

В свое время дискутировался вопрос о взимании государственной пошлины за регистрацию простых и переводных векселей. Данный вопрос возник из законопроекта главы Налогового Кодекса РФ «Государственные пошлины». Законопроект предусматривал расширение перечня объектов налогообложения по сравнению с действующим Законом «О государственной пошлине». Речь идет о так называемой плате за регистрацию проспекта эмиссии ценных бумаг, простых и переводных векселей в размере 0,8% от номинальной суммы выпуска ценных бумаг, в т.ч. векселя. Подобная ставка налога, предложенная в проекте закона, не была рассчитана по объективным показателям и соответственно не обоснована экономически.

Попытка ввести налог, взимаемый с вексельного оборота, предпринималась и ранее. Так, в 1991 году, в первой редакции Закона РФ «О налоге на операции с ценными бумагами» под указанный налог попадали операции по выдаче переводных векселей (простые векселя не попадали). Впоследствии, в 1995 году в результате принятия новой редакции указанного закона, и переводные векселя были освобождены от обложения налогом на операции с ценными бумагами, прежде всего, ввиду того, что налогом напрямую сдерживалась выдача переводных векселей.

В 1998 году была предпринята попытка принять закон «О вексельном сборе». Предусматривалось, что взимание вексельного сбора должно осуществляться при выдаче переводных и простых векселей. В качестве объекта налогообложения устанавливалась вексельная сумма. Ставка налога также планировалась в размере 0,8%. Однако обложение факта выпуска векселей, по мнению большинства экономистов, справедливо рассматривается как действие, ограничивающее деятельность организаций и нарушающее сложившиеся устойчивые экономические связи. Обобщая высказывания, назовем следующие доводы против применения налога на операции с ценными бумагами в отношении векселей:

1) векселя не могут быть квалифицированы как эмиссионные ценные бумаги. Закон «О рынке ценных бумаг» вообще не предусматривает долговые ценные бумаги в качестве эмиссионных. Потому такие понятия как «проспект эмиссии векселей» или «регистрация проспекта эмиссии векселей» противоречит правовой природе векселя;

2) невозможно связать выдачу векселя с какой бы то ни было государственной регистрацией, также как и невозможно законодательно связать действительность векселя с определенными юридическими причинами, лежащими в основании его выдачи. Вексель – это сугубо индивидуальная ценная бумага, имеющая в основе выдачи индивидуальные гражданско-правовые основания;

3) экономическая неоправданность взимания государственной пошлины при выдаче векселя. И это – правило для любой ставки. При передаче векселей на товарных рынках не происходит одновременной передачи денег векселедержателю в виду отсутствия денег у векселедателя. Большая масса векселей выдана именно под товарный оборот. Законодательное требование об уплате некой суммы денег в связи с регистрацией выдачи векселя сделает расчеты совершенно безынтересными и невыгодными для векселедателя. Это повлечет за собой бурное развитие суррогатов, что может нарушить гражданско-правовые отношения, связанные с взаиморасчетами контрагентов;

4) процедура регистрации векселей, сопровождаемая уплатой налога, требует, чтобы векселедатель знал заранее, каков будет объем векселей, которые он собирается выпустить. Однако практически это не представляется возможным.

Уточнение налогового законодательства по затронутым проблемам будет способствовать развитию организованного вексельного рынка, цивилизованным отношениям между налогоплательщиками и налоговыми органами.

ЮМАЕВ М.М.
*Заместитель начальника Управления
ресурсных и имущественных налогов МНС России,
доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*(доклад на заседании Круглого стола «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России», 10 декабря 2003 г.)*

Природные ресурсы являются основой жизнедеятельности человеческого общества, источником производства материальных благ и прогрессивного развития экономики. На протяжении всей истории государства доходы от доменов, горных regalей составляли значительную часть бюджетных доходов, их можно назвать первичными – в отличие от вторичных, взимаемых уже при переработке природных ресурсов, производстве материальных благ и их распределении.

Значимость платежей при пользовании природными ресурсами неоспорима и проявляется посредством как фискальной, так и регулирующей и воспроизводственной функций.

В наименьшей степени в Российской Федерации проявляется воспроизводственная функция, опосредствующая роль платежей в воспроизводстве природных ресурсов.

Регулирующая функция заключается в регулировании природопользования, стимулировании развития отдельных видов пользования природными ресурсами, стремлении к рациональному использованию природных объектов, а также в компенсационном характере ресурсных платежей.

Это подтверждает и обязательность наличия на осуществление пользования природными ресурсами специальных документов двух видов: раз-

решительных: лицензий, разрешений, и ограничительных: нормативов, лимитов.

Вторая функция ресурсных платежей – фискальная, причем в РФ последние два года роль этой функции возрастает. В общих налоговых поступлениях без учета таможенных платежей платежи за пользование природными ресурсами за 11 месяцев 2003 года составили около 300 млрд. рублей, или более 14 процентов, и заняли четвертое место в общих доходных поступлениях.

Если же говорить о федеральном бюджете, то доля ресурсных платежей возрастает уже до 19 процентов и поднимается на третье место после налога на добавленную стоимость и акцизов.

Изменения в порядке налогообложения добычи углеводородного сырья, переноса тяжести налогового бремени с доходов от трудовой, инвестиционной и инновационной деятельности на рентные доходы от использования природных ресурсов приведут к структурным сдвигам в пользу увеличения абсолютной и относительной величины ресурсных налогов, а, следовательно, многократно возрастает важность налогового администрирования данной группы налогов.

Но что в данном случае заставляет беспокоиться.

Из всей совокупности поступлений ресурсных платежей - более 90 процентов НДПИ, 95 процентов которого дает углеводородное сырье.

И если по сравнению с прежней системой платежей именно по нефти произошло увеличение поступлений в два-три раза, то настолько же сократились поступления по иным видам полезных ископаемых.

Причина известна – применение расчетного, или затратного метода оценки стоимости добытого полезного ископаемого, снижение совокупной ставки платежей.

Причем говорить об учете рентной составляющей в целом по НДПИ нельзя: ставка не зависит от горно-геологических условий разработки ме-

сторождений, применение расчетного метода оценки стоимости НДПИ ставит в заведомо неравные, неконкурентные условия более затратные предприятия.

Назрела реформа и первое, что представляется целесообразным - введение специфических ставок по экспортоориентированным полезным ископаемым, котируемым на мировых рынках (драгметаллы, медь, никель, олово, цинк), во-вторых, дифференциация ставок, введение коэффициентов, в зависимости от условий залегания, качества запасов, горно-геологический условий добычи.

Не менее важной проблемой является специфика контроля за налогообложением природопользования, в особенности, полезных ископаемых. Можно ли просчитать с точностью до килограмма, до кубического метра, сколько добыто нефти, газа, руды? Ответ очевиден.

Та же специфика предопределяет то, что налоговые органы не в состоянии самостоятельно достоверно установить правильность заявленных объемов добытых полезных ископаемых, поэтому привлекаются специалисты.

Налоговые органы, по сути, вынуждены верить тому, что заявлено в налоговых декларациях: указана одна тысяча тонн нефти, а как мы установим факт реальной добычи?

Вправе, конечно, проверять первичные документы, чего делать, по сути, не должны, поскольку, как отмечалось, есть компетентные в данном вопросе органы, и в результате установить, что добыто больше. Но выездная проверка проводится раз в год, а камерально затребовать ежемесячно такое количество документов невозможно.

В сфере учета добытых полезных ископаемых действуют еще союзные документы, не учитывающие новых форм экономической деятельности, новых форм собственности, причем документы не законодательного или правительственного уровня, а ведомственные, носящие рекоменда-

тельный характер. По сути, можно сказать, учета для государственных целей нет, есть учет для себя.

Таким образом, государство, владея всем богатством недр, не обеспечивает надлежащий учет извлеченного из них. Работают десятки тысяч предприятий, более нескольких сотен в каждом субъекте РФ. Физически специалисты МПР не смогут проверить соблюдение всех лицензионных соглашений в части объемов добычи. Поэтому необходимо думать над обеспечением государственного учета принадлежащих государству ресурсов. Это актуально и в свете предполагаемого изменения основ пользования природными ресурсами: переход на концессионные, арендные отношения.

Следующая проблема – возможность применения нулевых налоговых ставок по нормативным потерям добытых полезных ископаемых. С 1 января 2002 года изменился механизм принятия – нормативы потерь утверждаются и согласовываются на федеральном уровне рядом органов – Министерство природных ресурсов РФ, Госгортехнадзор России, Минэнерго России.

К чему это привело? Уже конец 2003 года, а налоговые органы имеют данные не на всех недропользователей, поэтому они были обязаны в течение всего года, руководствуясь частью первой НК РФ, осуществлять принудительное взыскание сумм НДС, заявленных по нулевой ставке при отсутствии подтверждающих документов. Но получив решение об утверждении норматива потерь по конкретной организации, налоговый орган обязан сделать возврат или перерасчет. Все это ведет к отвлечению средств налогоплательщиков, значительным временным и материальным затратам и государства и налогоплательщиков. МНС России выступает за изменение данного механизма и передачу функций на территориальный уровень.

Аналогичная ситуация с утверждением некондиционных запасов полезных ископаемых.

Как уже сказано, всего несколько процентов приходится на иные ресурсные платежи. Но сколько же можно так относиться к источнику благосостояния, что допускать существование самой слабой правовой базы по платежам, которые должны быть основой всего, в частности, лесные платежи, экологические платежи.

Практически два года мы получаем платежи за негативное воздействие на окружающую природную среду благодаря добросовестности плательщиков: здесь ущерб налицо и он должен быть компенсирован. Так думает ответственный плательщик. Но есть и другая причина такой позитивной ситуации: незначительная величина ставок за загрязнение окружающей природной среды, ее неадекватность последствиям загрязнения.

Будет ли плата налогом, сбором или обязательным платежом, взимаемым вне рамок НК РФ – не имеет значения, тем более и сбор вне рамок НК РФ можно наделить обязательными условиями принуждения.

Специфика данного платежа, множественность химико-технологических факторов, подлежащих проверке, не позволит организовать действенный контроль именно со стороны налоговых органов. По сравнению с НДС это еще более сложный механизм администрирования платежей.

Либо необходимо менять, упрощать механизм экологических платежей.

В связи с этим следует отметить существование концепции построения модели налогообложения по входящим ресурсам в зависимости от форм и способов их использования. Есть рациональное зерно в данной модели, но эта схема предполагает своего рода налогообложение вмененного (минимального) дохода, а ЕНВД в масштабах всей страны – это утопия.

Лесные платежи – аналогичное положение. Здесь вообще проверить факт количества фактически заготовленной древесины мы не сможем. Это раньше финансовые органы ходили в лес на освидетельствование мест ру-

бок. А теперь контролирующих органов достаточно, но кто из этих органов возьмет на себя ответственность за реальность показателей? В то же время колоссальное количество древесины заготавливается нелегально, - Дальний Восток, Северо-запад. И это не только лишение бюджета ресурсных платежей, но и отток сырьевой базы в соседние страны.

В данной сфере должен быть создан эффективный механизм последующего контроля: нужно считать, кто сколько заготовил и вывез древесины и изымать часть стоимости ресурсными или таможенными платежами. Можно с уверенностью сказать, что затраты на реализацию такого контроля окупятся доходными поступлениями.

В связи с этим необходимо затронуть и вопросы административной реформы, осуществляемой в настоящее время в Российской Федерации. Да, исключение дублирования функций государственных органов, позволит оптимально распределить полномочия органов государственного аппарата, но не потеряем ли мы тот в отдельных случаях достаточно действенный контроль, который мы имеем в сфере природопользования и в системе ресурсных платежей?

С 1 января 2004 года появилась новая головная боль, расширяется сфера налогового администрирования ресурсных платежей. В виде главы 25.1 мы получили два сбора: за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Не будем говорить о ставках сборов, по моему мнению, они малы, неадекватны той степени ущерба, наносимого природному балансу. Кроме того, сборы могут явиться единственным платежом, который поступит, например, от рыбохозяйственной организации.

Особенность сборов заключается в следующем: это, во-первых, непосредственный контакт налоговых органов, органов МПР, Минсельхоза, Госкомрыболовства. Неожиданным стало и появление возможности воз-

врата сумм за нереализованные лицензии на изъятие объектов животного мира. Проверить правомерность заявлений на возврат невозможно.

Что касается платы за водные биоресурсы, иначе говоря, рыбу и млекопитающих, то сбор мы с них возьмем при получении части квоты. А как проконтролировать получение реальной выручки от ее реализации: ведь не секрет – рыба сдается в море, выручка уходит из-под налогообложения, реально мы облагаем то, что нам декларируют. Это вновь и Северо-запад, и Дальний Восток. Есть компетентные органы, располагающие соответствующей информацией, но нам она пока недоступна или доступна в незначительном объеме.

Итак, можно резюмировать, что сохраняются проблемы получения от природных ресурсов РФ того оптимума, которые могли бы не только повысить статус природных ресурсов и ресурсных платежей, но и в действительности сделать заключение о существенной их роли в формировании бюджетов.

Пока не будет слаженной работы всего государственного аппарата страны, мы не продвинемся дальше в своем развитии.

АВДИЙСКИЙ В.И.
профессор, заведующий кафедрой
«Экономическая безопасность»
Финансовой академии при Правительстве РФ,

БЛОШЕНКО Т.А.
аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ,

**ОСОБЕННОСТИ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
В СФЕРЕ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ**
(на примере предприятий нефтегазового комплекса)

*(доклад на заседании Круглого стола «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России», 10 декабря 2003 г.)*

Процесс становления и развития рыночных отношений в России сопряжен с огромным числом проблем, которые мы испытывали и продолжаем испытывать по сегодняшний день. Прежде всего, следует отметить что, несмотря на принимаемые государством организационные и практические меры, в обществе продолжает иметь место слияние налоговой и экономической преступности, которые по своему характеру носят исключительно латентный характер и требуют новых, более современных методов борьбы с этими негативными проявлениями, своевременному их выявлению и пресечению. Кроме того, необходимо учитывать то обстоятельство, что в современных условиях развития экономики и степени её интеграции в мировую эти криминальные процессы могут охватывать целые отрасли экономики и представлять значительную угрозу экономической безопасности нашего государства. Однако, как показывает опыт борьбы с негативными проявлениями подобного рода, вся эта работа в последние годы носит исключительно карательную направленность и не дает ожидаемого положительного эффекта. Если рассмотреть вопросы администрирования налогообложения, то на практике вся эта деятельность фискаль-

ных органов направлена исключительно на разработку и внедрение дополнительной отчетности в целях её беспредельной детализации и усложнения посредством внедрения разного рода справок, форм и деклараций. Примером тому может служить последняя разработка МНС России по внедрению НДС-счетов на территории Российской Федерации, которая недостаточно проработана и не учитывает специфику формирования и развития рыночных отношений в России.

Деятельность других контролирующих органов, в том числе и правоохранительных, также в основном сведена к фиксации тех или иных нарушений. При этом ими не уделяется никакого внимания выявлению и устранению причин и условий, способствующих совершению таких нарушений, в том числе и уголовно наказуемых. В частности, никем не изучается и не анализируется экономическая составляющая данного вида правонарушений, которая лежит и в основе теневой экономики.

Официальная точка зрения по данной проблеме сформулирована Госкомстатом России в Системе национальных счетов (СНС-93).

Однако данная методология имеет ряд неточностей и не может быть использована в полном объеме для объективной оценки реальных масштабов теневой деятельности в современных условиях. Также не могут быть признаны достоверными и объективными выводы экспертов МВД России, оценивающие долю теневого сектора в ВВП страны в размере – 40% (по данным Госкомстата России – 27%). Значительное расхождение в приведенной оценке может свидетельствовать о том, что данные экспертов построены на различных методиках оценки, поэтому не могут быть сопоставимыми.

Безусловно, доля теневого сектора в экономике России ещё значительна в сравнении со многими индустриально развитыми странами, но в последние годы она имеет тенденцию снижаться. Доказательством этого является, прежде всего, значительное увеличение за последние годы объе-

мов производственных мощностей, поставленных на фискальный контроль, а также увеличение внутреннего товарооборота и ряда других экономических показателей, свидетельствующих о стабилизации экономики. Так, по данным Госкомстата РФ в 2002 году прирост ВВП по отношению к 1998 году, составил около 6 %, с ежегодным приростом за указанный период в среднем от 4-5% процентов. Кроме того, за указанный период отмечается стабильный рост объема выпуска промышленной продукции и оказания услуг в базовых отраслях экономики, увеличение грузооборота транспорта. Оборот розничной торговли возрос на 8,7%².

Безусловно, согласно принципам СНС – 93, теневой сектор не влияет на объем ВВП, но он способен оказывать существенное влияние на формирование доходов и активов целых секторов экономики. С экономической точки зрения в качестве теневой деятельности может быть рассмотрено любое поведение хозяйствующего субъекта, осуществляющего целенаправленную работу по минимизации своих затрат, в том числе налоговых платежей, являющихся их составной частью. При этом в ряде случаев эта деятельность может осуществляться в рамках действующих норм, регламентирующих деятельность хозяйствующих субъектов.

В целом необходимо отметить, что оптимизация налогоплательщиками налоговых обязательств имеет право на существование. Однако когда налоговое планирование связано с фиктивными сделками или шагами, которые обусловлены нереальными деловыми целями, то стратегия налоговой оптимизации может оказаться незаконной и даже умышленным преступным уклонением от налогов.

В последние годы с учетом развития экономической науки разработаны более совершенные методологии оценки теневой экономики, в числе которых к наиболее эффективному можно отнести метод косвенного ана-

² рассматривается фискальными органами как наиболее криминальная сфера экономики.

лиза. В основу этого метода положен анализ расхождений в официальных статистических данных между производством и потреблением. При этом, как показывает практика, наиболее эффективный анализ достигается на основе анализа потребления конкретных сырьевых ресурсов в динамике потребления энергоресурсов. Именно такой анализ позволяет выявить наиболее характерные нарушения основных макроэкономических законов, нарушений принципов формирования цены товаров, когда затраты на производство продукции формируются методом списания или отключения затрат на попутную продукцию. Основным недостатком данного метода является то, что при большом объеме попутной продукции затраты на основную продукцию могут оказаться близкими к нулю или даже отрицательными, что противоречит требованиям закона стоимости.

Анализируя процесс возрастания стоимости К. Маркс отмечал, что «...простые моменты...» или «...все факторы, необходимые для процесса труда, ...следующие: целесообразная деятельность, или самый труд, предмет труда и средства труда»³. Указанные факторы принимают различное участие в образовании стоимости продукта: труд «...в своем абстрактном общем свойстве как затрата человеческой рабочей силы присоединяет... к предмету труда новую стоимость, а в своем конкретном, особенном, полезном свойстве ...он переносит на продукт стоимость средств производства и таким образом сохраняет их стоимость в продукте»⁴.

Таким образом неправильное формирование затрат можно определить как экономическую основу (причины и условия) для совершения разного рода налоговых и иных правонарушений экономической направленности, формированию и процветанию теневой экономики.

Сейчас в России налоговая система, несмотря на ее «зубастость», все еще находится в стадии становления. Огромное количество противоречи-

³ К. Маркс и Ф. Энгельс. Соч. Т 23 С.189,195.

⁴ К. Маркс и Ф. Энгельс. Соч. Т.23. С. 217.

вых инструкций, издаваемых каждый год, - тому доказательство. Естественно, в законах есть дыры, есть льготные ниши. Одним из характерных примеров такого рода является законодательно закрепленный в Налоговом кодексе Российской Федерации порядок налогообложения углеводородного сырья.

В Российской Федерации авторы Налогового кодекса Российской Федерации взяли за основу распространенную на западе концепцию нейтрального налогообложения. Согласно этой концепции налоговая система не должна давать преимуществ одной отрасли перед другой, чтобы не препятствовать конкурентному перетоку капитала.

В свою очередь, государственное регулирование системы налогообложения направлено на соотношение баланса между прямыми и косвенными налогами, тем самым, перераспределяя налоговую нагрузку на отрасли, исходя из реального состояния дел в сфере экономики.

В 2001-2002 гг. произошло перераспределение налогов в системе налогообложения Российской Федерации, которое направлено на увеличение налоговой нагрузки на добывающие предприятия⁵.

В 2002 году вступила в силу 26 глава Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) - налог на добычу полезных ископаемых. При этом следует отметить, что введенный налог на добычу полезных ископаемых не учитывает природно-климатических условий разработки месторождений и технико-экономического обоснования кондиций твердых полезных ископаемых (по нефти и конденсату - величины коэффициента извлечения).

Анализируя налоговый режим добывающей промышленности и разрабатывая предложения по его совершенствованию представляется очевидным, что достижение согласия между интересами бюджета и налого-

⁵ Роль добывающей промышленности в экономике России гораздо выше, чем в экономике развитых стран. В США, ее вклад в экономику снизился за последние 10 лет до уровня 0,1 % от ВВП, в России этот показатель 33%.

плательщиками является весьма длительным процессом, но он должен отвечать основным принципам налогообложения (А. Смит, 1776 г. «Исследование о природе и причине богатства народов»).

Кроме того, данная глава регулирует налоговые правоотношения в сфере добычи полезных ископаемых без учета специфики основных отношений, возникающих в процессе недропользования и терминологии (геологическое изучение, добыча полезных ископаемых, пользование участками недр, не связанное с добычей полезных ископаемых, использование отходов горнодобывающих и связанных с ним перерабатывающих производств, захоронение отходов в недра).

В доказательство нашей позиции проведем исследование терминов: полезные ископаемые, отходы, возвратные отходы и попутные продукты, которые используются в НК РФ.

В терминологическом словаре Горное дело, изд. «Недра», 1974 г. определено: «полезные ископаемые – природные минеральные вещества, которые при данном состоянии техники могут быть с достаточным экономическим эффектом использованы в экономике РФ. Полезные ископаемые бывают газообразные, жидкие и твердые. По условиям залегания полезные ископаемые делятся на пластовые, жильные и др., а в зависимости от использования на группы: руды - черных, цветных и редких металлов; горючие полезные ископаемые – уголь, нефть, горючие сланцы, сланцы и торф; химическое сырье - серы, калийные соли, апатит, графит и др., строительные – гранит, мрамор, известняк, огнеупорное сырье и др.»

В НК РФ, в отличие от терминов, принятых в горной науке, в целях исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых, даны другие определения и их значения: «полезное ископаемое – продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено пунктом 3 статьи 337), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидко-

сти и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации (предприятия)».

В свою очередь, в методических рекомендациях по применению 26 главы «Налог на добычу полезных ископаемых» даны определения, которые отличаются от принятых в Налоговом кодексе Российской Федерации и закреплены в следующем варианте: «добытое полезное ископаемое – полезное ископаемое, добытое из недр на территории Российской Федерации, извлеченное из отходов (потерь) добывающего производства, а также добытое из недр за пределами территории Российской Федерации, признаваемое объектом налогообложения по налогу».

В то же время необходимо отметить, что понятие полезных ископаемых не является постоянным, а может изменяться в зависимости от потребностей экономики, развития техники и усовершенствования технологии добычи и переработки минеральных веществ. В этой связи перечень видов, групп добытых полезных ископаемых и наименований полезных ископаемых может дополняться.

Анализ правовых и экономических вопросов, связанных с переработкой полезных ископаемых, в результате переработки которых в едином технологическом процессе образуются отходы, возвратные отходы и попутная продукция показывает, что на практике возникают многочисленные вопросы, связанные с обоснованием таких операций. Решение этих вопросов должно базироваться на научно обоснованной системе классификации ресурсов первичного сырья и отходов производства, а также их достоверном учете. Интенсивное развитие минерально-сырьевого комплекса предполагает существенное улучшение использования как первичных, так и вторичных ресурсов. Наряду с внедрением безотходной технологии в пе-

перерабатывающих отраслях весьма актуальными являются вопросы, связанные с использованием отходов. Необходимость четкой формулировки понятий в области вторичных минеральных ресурсов и их классификации связана, прежде всего, с формированием налогооблагаемой базы, совершенствованием системы учета при составлении: баланса обеспеченности минеральным сырьем, планов рекультивации и захоронения отходов, кадастров вторичных минеральных ресурсов. Если же проблему рассматривать с точки зрения отраслей промышленности, то отходы одной отрасли могут служить сырьем для других отраслей. Поэтому вне сферы конкретной отрасли «отходы» могут квалифицироваться как сырьевые ресурсы для других отраслей (предприятий), имея при этом достаточную потребительскую стоимость.

В отечественной литературе до недавнего времени не было общепринятой терминологии по проблеме использования вторичных ресурсов.

Анализ показывает, что существуют две различные точки на определение понятия «вторичное сырье». Первая заключается в том, что к вторичному сырью относятся только отходы потребления, а отходы производства выделяли в отдельную группу, считая их дополнительными ресурсами для переработки. Вторая точка зрения заключается в том, что к вторичным ресурсам относят отходы и производства, и потребления, пригодные для повторного изготовления из них готовой продукции.

В соответствии с ГОСТ 25916-83 «Ресурсы материальные вторичные, термины и определения» под вторичными материальными ресурсами следует понимать отходы производства и потребления. Отходы производства – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, образовавшиеся при производстве продукции или выполнении работ и утратившие полностью или частично исходные потребительские свойства.

В настоящее время законом РФ «Об отходах производства и потребления» от 24.06.1998 г. № 89-ФЗ дается следующее определение: «отходы

производства и потребления (далее отходы) – остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, которые образовались в процессе производства или потребления, а также товары, утратившие свои потребительские свойства».

В экономическом плане понятие «отходы» весьма условно, так как оно также может изменяться в зависимости от уровня научно-технического прогресса, степени использования новой техники и технологии переработки сырья и изменения цен (спроса) на производимую из него продукцию. Как правило, понятие «отходы» определяется с точки зрения отрасли или предприятия, где они образуются.

Для полного анализа и последующих выводов рассмотрим наиболее часто встречающиеся термины и определения в научной литературе Российской Федерации в части классификации отходов и попутной продукции. В последние годы в понятие «вторичное сырье» стали включать попутные и побочные продукты. Такое деление может считаться не совсем верным.

Например, в Инструкции о порядке проведения единовременного учета наличия, образования и использования твердых отходов говорится, что в состав отходов не входят побочные (попутные) продукты. К побочным относятся продукты, образовавшиеся наряду с основной продукцией в результате добычи, обогащения полезных ископаемых и физико-химической переработки сырья. Получение данных продуктов не является целью данного производства. Побочные продукты должны быть использованы без доработки в качестве готовой продукции, на них устанавливаются ГОСТы (ОСТы, ТУ).

В научной литературе В. В. Чайников, Е. Л. Гольдман «Оценка инвестиций в освоение техногенных месторождений», изд. Москва «Недра» 2000 г. определяют понятия «отходы», «вскрышные породы», «попутные продукты» и техногенное сырье». Под «отходами» производства по-

нимаются остатки сырья, образовавшиеся в результате изготовления продукции и которые полностью или частично утратили свои первоначальные потребительские свойства. «Вскрышные породы» - это отходы производства на стадии добычи полезного ископаемого.

Продукты химической, механической или теплофизической переработки сырья, добычи и обогащения полезных ископаемых, получение которых не является целью производственного процесса и которые могут быть использованы как готовая продукция или как сырье для переработки называют «попутными продуктами».

Понятие «техногенное сырье» служит обобщающим термином, объединяющим все виды отходов производства, попутные продукты и породы вскрыши, так как все они характеризуются определенными потребительскими свойствами, являясь самостоятельной сырьевой базой, и объединены экономическим требованием – быть утилизированным в целях охраны окружающей среды.

В отечественной литературе часто встречается термин «вторичные материальные ресурсы», сущность которого сводится к обобщению понятий «отходы» и «попутные продукты», а техногенное минеральное сырье относят к нетрадиционным видам ресурсов в силу разнообразия их свойств.

Учеными ВИЭМС понятие «нетрадиционные виды сырья» уточнено в различных трактовках и в каждом конкретном случае оно имеет различную смысловую нагрузку. Термин «нетрадиционные» относится к материалам, уже используемым в качестве сырья в аналогичных отраслях промышленности зарубежных стран, но впервые внедряемых в отечественную практику.

В.В. Чайников, Е.Л. Гольдман считают, что «система терминов была бы стройной, если бы все вторичные материальные ресурсы по их значимости в народном хозяйстве разделить на две группы: пригодные и непри-

годные. В этом случае вторичные материальные ресурсы пригодные – это отходы производства и потребления, которые могут использоваться в экономике в настоящее время. Непригодные – вторичные материальные ресурсы, для которых в настоящее время отсутствуют условия для использования. При такой интерпретации вторичных ресурсов отпадает необходимость в термине «неиспользуемые отходы».

Рассмотрим более детально как неправильно применяемый термин «попутная продукция» оказывает негативное влияние на экономику государства.

Анализ проведем на основе изучения технологического регламента производства газа, конденсата и «газовой» серы на предприятиях ОАО «Астраханьгазпром», ОАО «Оренбурггазпром».

В результате данной переработки вырабатывается сера техническая – ГОСТ 127.1 – 93. Сера газовая гранулированная Астраханского ГПЗ выпускается по ТУ-51-31323949-98, разработанных ВНИИГАЗ РАО «Газпром» от 08.07.1998 г.

В результате данного исследования определим позицию, является ли «газовая» сера: отходом, возвратным отходом, попутной продукцией.

В системе классификации продукции⁶ определена сера в качестве полезного ископаемого.

Итак, в Налоговом кодексе Российской Федерации определено, что «не относится к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса».

⁶ Перечень видов, групп добытых полезных ископаемых и наименований полезных ископаемых код 06109 не определяет в качестве добытого полезного ископаемого серу в газоконденсатных месторождениях.

В отраслевых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на заводах по переработке газа и конденсата, утвержденных Зам. Министра Топлива и Энергетики А. Г. Козыревым, 1996 г. определено, что не относится к возвратным отходам продукция попутная, перечень которой устанавливается отраслевыми методическими рекомендациями (рекомендации).

На стр. 29 рекомендаций указано, что сера является попутным продуктом, но на стр. 82 (приложение 2) сера считается возвратным отходом.

На стр. 34, стр. 37, стр. 41 рекомендаций указаны утвержденные нормы расхода электроэнергии, тепловой энергии и воды на получение серы, но в распределении затрат по процессу очистки газа стр. 82 (приложение 2) все затраты включены в очистку газа и в графе сера отсутствуют.

Для выяснения фактических обстоятельств рассмотрим технологию переработки сернистого природного газа. Завершающим этапом в цепи переработки природных газов является утилизация сероводорода.

До недавнего времени сероводород считался вредной и опасной примесью нефтяных и природных газов. Сейчас на базе сероводорода налажено производство элементарной серы. Самым широко распространенным способом получения элементарной серы из сероводорода является процесс Клаусса, основанный на неполном сгорании сероводорода.

В соответствии с технологией переработки сернистого природного газа⁷ сероводород является сырьем для производства так называемой «газовой серы». Кроме сероводорода в газе могут присутствовать сернистые компоненты (меркаптаны, сероокись углерода, сероуглерод), т.е. компоненты, которые не являются сырьем для производства готовой продукции на предприятиях ОАО «Оренбурггазпром» и ОАО «Астраханьгазпром».

⁷ А.И. Афанасьева «Технология переработки сернистого газа», Справочник. М: недра 1993 г.

Оренбургское газоконденсатное месторождение открыто в 1966г., проектными технико-экономическими решениями предусмотрено строительство Оренбургского газоперерабатывающего завода (ОГПЗ) для переработки добываемого газа и конденсата, включая очистку от содержания в них серосоединений с выработкой товарной серы. В свою очередь, в соответствии с Постановлением Совета Министров от 11.06 1969 г. № 144 «О мерах по обеспечению освоения Оренбургского газоконденсатного месторождения», данное месторождение является газоконденсатным, таким образом «газовая сера» уже по определению не может быть отходом, возвратным отходом, попутной продукцией, а является основным товарным продуктом при применении многоцелевой технологии.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что продукция комплексных производств не должна искусственно подразделяться на основную и попутную, за исключением отходов, которые не подлежат дальнейшей переработке.

Комплексное использование сырья - это наиболее полное, экономически оправданное использование всех полезных компонентов, содержащихся в сырье, а также в отходах производства. Такой подход способствует эффективности использования сырья и обеспечивает увеличение объема готовой продукции, способствует внедрению безотходных технологий, которые являются экологической стратегией любого предприятия (внедрение сертификации качества ИСО 9000-14001).

В экономическом плане любая продукция должна иметь потребительскую стоимость.

Анализ показывает, что все известные методы формирования затрат продукции в комплексных производствах в зависимости от способа отнесения затрат на вырабатываемую продукцию могут быть объединены в четыре группы (таблица 1).

Методы распределения затрат различаются между собой особенностью определения реальных затрат на единицу продукции. Так, в качестве критерия распределения принимаются цены компонентов в сырье и готовых продуктах, цены эквивалентных заменителей, цены продуктов на мировом рынке.

Таблица 1

Способ отнесения затрат на вырабатываемую продукцию	Критерий распределения	Особенности определения величины критерия распределения
1	2	3
1. Метод отключения затрат на попутную продукцию	1. Себестоимость 2. Цена	А) средняя в индивидуальном производстве; Б) то же, эквивалентных заменителей; В) условная (цена минус нормативная прибыль); Г) скользящая оценка (в % от стоимости сырья.) А) попутных продуктов; Б) эквивалентных заменителей; В) расчетная (дифференцированная).
2. Методы косвенного распределения	1. Себестоимость 2. Цена	Б) то же эквивалентных заменителей; В) условная; Г) искомая. А) компонентов в сырье; Б) готовых продуктов; В) эквивалентных заменителей; Г) расчетная (дифференцированная); Д) мирового рынка; Е) равная платежеспособному спросу; Ж) возрастание стоимости компонентов.

1	2	3
	3. Удельные капиталовложения	Средние по отрасли
	4. Физические (технические) параметры сырья или готовых продуктов	А) вес готовых продуктов Б) содержание компонентов в сырье; В) содержание органической массы; Г) тепловая способность; Д) эксэргия; Е) стехиометрические соотношения; Ж) коэффициент трудоемкости получения компонентов; З) в равной мере на каждый продукт; И) относительная кондиционность компонентов; К) совокупность физических критериев.
3. Метод прямого учета и отнесения затрат	Непосредственная связь с выработкой определенного продукта	
4. Комбинированные методы (сочетание 1-3 способов)	Различные сочетания вышеперечисленных критериев и способов их определения при распределении групп затрат	

Сущность методов списания или отключения затрат на попутную продукцию, как известно, заключается в выделении одного из компонентов (продуктов) в качестве основного из компонентов (продуктов) в качестве основного, на который относится вся сумма затрат за вычетом стоимости всех остальных продуктов, считающихся попутными, побочными по той или иной оценке.

Основными недостатками методов отключения затрат на попутную продукцию, независимо от вида ее оценки, признаются следующие:

- условность деления продукции на основную и попутную; для общественного потребления все продукты равнозначны;

– все изменения показателей производства отражаются в затратах только одного основного продукта;

– при большом объеме попутной продукции себестоимость основной продукции может оказаться близкой равной нулю или даже отрицательной, что противоречит требованиям закона стоимости.

Возможность применения методов отключения затрат большинством экономистов ограничивается теми случаями, когда объем (по стоимости) «ппутной» продукции незначителен (3-5%) и применение более точных, но сложных методов лишено практического смысла.

Рассмотрим как метод отключения затрат на попутную продукцию влияет на формирование цены и, соответственно, на налогооблагаемую базу при реализации товаров. Исследование проводится на примере предприятий ОАО «Астраханьгазпром» и ОАО «Оренбурггазпром». ОАО «Астраханьгазпром» (с объемом производства серы 70-80 %) входит в структуру ОАО «Газпром».

По данным НИИГипрохима мировое производство серной кислоты в 2000 году составило приблизительно 140 млн. т.

Крупнейшими потребителями серной кислоты в мире остаются США и страны с высокоразвитой промышленностью минеральных удобрений. Средняя отраслевая структура потребления серной кислоты на конец 90-х годов приведена ниже, %:

Минеральные удобрения	70
Горнодобывающая промышленность	9
Нефтеперерабатывающая промышленность	6
Неорганические химикаты и пигменты	5
Целлюлозно-бумажная промышленность	3
Органические химикаты	1
Каучук и пластмассы	1
Обработка воды	1
Прочие области использования	1

Спрос на серную кислоту, получаемую на базе сероочистки газа за анализируемый период составляет свыше 7 млн. т. Основные области ее потребления приведены ниже, %:

Минеральные удобрения	20
Горнодобывающая промышленность	25
Прочие отрасли промышленности	55

На территории Российской Федерации оффшорная компания «Федкоминвест Монако САМ», которая не является конечным покупателем серы, приобретала экспортируемый товар (серу) у ОАО «Оренбурггазпром» по цене (от 1-6,5 долл. США) и у «ОАО «Астраханьгазпром» по цене (6,5-13,5 долл. за т), на условиях EXW⁸, с оговоркой, что в цену входят:

Стоимость серы, произведенной на заводе;

Погрузка серы в вагоны;

Затраты по очистке и подготовке вагонов;

Оформление товарно-транспортных документов;

Оформление таможенных документов отгружаемой партии по доверенности покупателя;

Затраты по подаче вагонов под погрузку со ст. Аксарайская до погрузочной площадки АГПЗ и обратно.

Далее компания «Федкоминвест Монако САМ» перепродавала этот товар (серу) конечному потребителю уже по мировым ценам.

⁸ Термин EXW «С завода» означает, что Продавец выполняет свое обязательство по поставке, когда он передает товар в распоряжение Покупателя на своем предприятии (заводе, складе). В частности, он не отвечает за погрузку товара на транспортное средство, предоставленное Покупателем, а также за таможенную очистку товара для ввоза. Покупатель несет все расходы и риски в связи с перевозкой товара от предприятия Продавца к месту назначения. В данном случае это приводит к неправомерному толкованию базисных условий, а, следовательно, и правовых требований к самому договору.

Разница между уровнем мировой цены и цены реализации на экспорт составляла в среднем от 15 до 18 долл. за тонну.

С 1995 года («Федкоминвест Монако САМ») является основным внешнеэкономическим партнером производителей серы в России, через который также происходит и реализация серы и на внутреннем рынке Российской Федерации.

Учитывая низкое обеспечение потребностей сельского хозяйства Российской Федерации в минеральных удобрениях, когда при их производстве одной из основных составляющих является сера, можно сделать вывод, что цены на соответствующую продукцию субъектов естественных монополий должны регулироваться государством и они не могут произвольно устанавливаться хозяйствующими субъектами и быть монопольно низкими.

Установление монопольно низких цен при описанной выше схеме реализации продукции может являться одной из причин, способствующих разного рода злоупотреблениям со стороны хозяйствующих субъектов.

В июле 2003 года приняты несколько законов, которые вносят значительные изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, поправки коснулись налога на добычу полезных ископаемых в части того, что до принятия изменений налоговая база по попутным полезным ископаемым определялась исходя из их стоимости. С 1 января 2004 года налоговая база по попутным полезным ископаемым должны определяется из их количества.

Рассмотрим это нововведение на примере технологического регламента, применяемого на ОАО «Астраханьгазпром».

В соответствии с данным регламентом технологический цикл переработки природного газа состоит из следующей «цепочки»: (флюид - сырой газ - кислый газ = сера + газ). С учетом общей характеристики произ-

водства серы из кислого газа, выделенного в процессе сероочистки природного газа на установках У172 (272), У141(242) произведем контрольный перерасчет выхода серы по следующей предлагаемой нами методике:

1. Для сопоставления фактического объема произведенной серы за определенный период времени с объемами реализации готовой продукции (серы) и расчета затрат на производство этой продукции определим процентное содержание сероводорода (H_2S) в кислом газе среднего состава. В соответствии с технологическим регламентом ОАО «Астраханьгазпром» оно составляет 60,62 %. Учитывая, что пропускная мощность установок по газоочистке на данном предприятии составляет 93640 м.3/ч, то умножая указанную цифру на 60,62%, получаем сероводорода (H_2S) в количестве 56764,568 м.3/ч. Далее в соответствии с технологическим процессом после предварительной очистки газа полученный сероводород становится сырьем для производства серы, которая получается посредством очистки газа через установку Клаус. Принимая во внимание, что по технологии выход серы при переработке данного сырья в системе Клаус составляет 96,6 % от общего объема сероводорода, то можно рассчитать реальные объемы выхода готовой продукции (серы). В нашем примере в час будет произведено 54 тонны в час, с учетом непрерывности данного процесса, соответственно в сутки будет произведено 1296 тонн. Из расчета 200 рабочих дней будет произведено около 260 000 тонн. При этом следует отметить, что формирование цены на серу осуществляется условно, а формирование затрат происходит методом отключения затрат на попутную продукцию.

Пример: $(93640 \text{ м.3/ч} \times 60,62\% H_2S)$
 $56764,568 \text{ м.3/ч } H_2S - 96,6 \% S$ (выход серы по установкам, входящим в Клаус)

$54868,8 \text{ кг/ч} = 54 \text{ тонны}, 54 \text{ тонны} \times 24 \text{ часа в сутки} = 1296 \text{ тонн}$

$1296 \text{ тонн} \times 200 \text{ дней в году} = 259200 \text{ тонн/год.}$

2. В соответствии с установленными нормами объемов затрат электроэнергии и норм на обработку по очистке газа и других технических характеристик, можно также рассчитать объем полученной серы в результате газоочистки. Например, общий расход электроэнергии кВт час: на норму расхода по очистке газа кВт час = объем серы. Используя указанный метод можно перепроверить выводы, сделанные по первой методике.

Однако следует отметить, что определение налоговой базы по попутным полезным ископаемым, исходя из их количества, является трудоемким и, в силу сложности технологических процессов переработки комплексного сырья, является трудноприменимым на практике, так как требует привлечение высококвалифицированных специалистов не только в сфере налоговых правоотношений, но и специальных познаний в области природопользования и переработки комплексного сырья.

В результате проведенного исследования можно сделать вывод, что сера по мере выхода ее из технологического процесса, приобретает равный статус с основной продукцией (газ, конденсат) и обладает потребительной стоимостью. Это свидетельствует о том, что применение термина «попутная продукция» для целей налогообложения должно применяться в установленном порядке.

Одновременно в целях устранения несовершенства при оценке комплексных производств необходимо отказаться от условной оценки попутной продукции (метод списания или отключения затрат на попутную продукцию), полученной в таких производствах. Сейчас традиционному формированию затрат в комплексных производствах подвергается только основная продукция. Объясняется это отсутствием норм расхода затрат попродуктно на попутную продукцию по соответствующему производственному процессу с одной стороны, и невозможностью установить фактические затраты по автономным попутным продуктам с другой. В целях правомерности формирования налогооблагаемой базы и прозрачности учета

затрат необходимо вести учет затрат попродуктно при многоцелевых технологиях.

В то же время необходимо установить четкие критерии отнесения продуктов к основным и попутным, в зависимости от их объемом производства. В этой связи необходимо включить в статью 39 Налогового кодекса Российской Федерации дополнительный аспект, учитывающий реализацию в числе товаров, работ, услуг и попутную продукцию. Такой подход позволит обеспечить соответствие общим принципам налогообложения и установить элементы налогообложения (статья 17 НК РФ), а также обеспечит прозрачность формирования затрат при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В подтверждение обозначенной позиции в части неправильности применяемых в Налоговом кодексе Российской Федерации терминов рассмотрим также пример налогообложения углеводородного сырья.

Ежегодно в России добывается около 30 млрд. метров нефтяного попутного газа. Примерно 40% этого объема нефтяные компании продают на газоперерабатывающие заводы, где из нефтяного газа получают осушенный газ, ценное сырье для нефтехимии – широкую фракцию легких углеводородов, газовый бензин и сжиженный газ. Еще около 40% расходуется на собственные нужды нефтегазодобывающих предприятий, сжигаются на электростанциях или закачиваются в нефтяные пласты для увеличения добычи нефти.

Оставшиеся 20% (что составляет примерно 6 млрд. куб. метров) сгорает в промысловых факелах. Расчеты показывают, что сжигая 1 млрд. куб. метров попутного газа Россия теряет товарную массу на сумму 270 млн. долларов. Таким образом, отапливая небо, теряем 1 млрд. 620 млн. долларов в год. Для сравнения, от ввоза 20 тыс. тонн отходов ядерного топлива (ОЯТ) Россия заработает в течение 10-20 лет 20 млрд. долларов, что составит в год от 1 до 2 млрд. Практически соизмеримые цифры. В обоснование

подобной позиции приводится единственный довод – Россия не готова к экономически обоснованному комплексному использованию сырья.

В то же время необходимо отметить, что при разработке Энергетической Стратегии развития России на период до 2020 года наблюдается заметный уклон в сторону широкомасштабного извлечения углеводородных ресурсов и дальнейшей их реализации на внешних рынках. Вполне естественно желание государства реализовать как можно больший объем нефти на мировых рынках, когда цена на нее в течение продолжительного времени поддерживается на мировом уровне. Достаточно крупные валютные поступления от экспорта позволяют осуществлять реализацию многих государственных программ, в том числе и социальной направленности. Изменение динамики ВВП в значительной степени связано с изменением цен на нефть.

Итак, в настоящее время стоит проблема использования попутного нефтяного газа. Специфика добычи попутного газа состоит в том, что он (как и следует из названия) является попутным продуктом нефтедобычи. По геологическим характеристикам различают газ газовых шапок и газ, растворенный в нефти, то есть попутный нефтяной газ представляет собой смесь газо- и парообразных углеводородных и неуглеродных компонентов, выделяющихся из нефтяных скважин из пластовой нефти при ее разгазировании. В отличие от природных горючих газов, состоящих в основном из метана, попутные нефтяные газы содержат значительное количество углеводородов, а также азот, углекислый газ, сероводород, гелий, водяной пар и другие компоненты. Углеводородно-азотная часть попутных газов состоит из метана (17,3 - 72%), этана (10,2 - 27%), пропана (8,7 - 35%), азота (до 37%), бутана (0,6 - 21,4%), пентана (до 4,6%), гексана (0,1 - 1,9%). В пластовых условиях в одной тонне нефти содержится попутных газов от 28 м³ до 458,4 м³.

На практике существует ряд нестыковок в действующем законодательстве, которые впоследствии оборачиваются потерями как для хозяйствующих субъектов (нефтедобытчиков), так и для доходной части бюджета.

Так, в законе Российской Федерации от 31.03.1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении» и в правилах учета газа в Российской Федерации от 15.11.1996 г. № 1198 дано общее определение:

«газ – природный, нефтяной (попутный) и отбензиненый сухой газы, газ из газоконденсатных месторождений, добываемый и собираемый газы – и нефтедобывающими организациями, и газ, вырабатываемый газо- и нефтеперерабатывающими организациями».

В словаре по нефтегазовому комплексу (Neftegaz. RU) приведены следующие термины и определения попутного (нефтяного) газа:

Газ попутный – добываемый из газонефтяной залежи смесь свободного газа газовой шапки и нефтяного газа;

Газ нефтяной – природный газ, сорбированный нефтью в пластовых условиях;

Нефтяной газ – смесь газообразных и парообразных углеродных и других компонентов, выделяющихся из пластовой нефти при ее разгазировании;

Из указанных определений не следует, что попутным газом является только газ нефтяных месторождений, хотя Общероссийский классификатор устанавливает, что попутным газом является газ только для нефтяных месторождений, которому присвоен код товарной продукции 02 7112.

Далее рассмотрим, как термины и определения, принятые в НК РФ влияют на формирование налогооблагаемой базы и величину уплаты налогов в бюджет РФ.

Для исчисления и уплаты НДС (пункт 2 статьи 337 НК РФ) принято следующее определение попутного газа «видами добытого полезного ископаемого являются углеводородное сырье: газ горючий природный

(растворенный газ или смесь растворенного газа газовой шапки) из нефтяных, газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений, добываемый через нефтяные скважины (далее – попутный газ)». Следовательно, налогообложение по налоговой ставке 0 процентов при добыче попутного газа (статья 342 НК РФ) производится соответственно с принятым определением в статье 337 НК РФ. В результате указанного противоречия из-под фискального контроля выведены газонефтяные, газоконденсатнонефтяные, нефтегазовые, нефтегазоконденсатные месторождения в части исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых.

Если только учесть данные Госкомстата России, то в стране ежегодно добывается природного газа около 550 млрд. куб. метров, попутного нефтяного газа около 30 млрд. куб. метров, кроме того, значительное количество добывается на газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождениях.

С учетом обозначенных противоречий представляется целесообразным пересмотреть практику налогообложения указанных месторождений и устранить причины и условия, способствующие причинению экономического ущерба бюджету Российской Федерации и государству в целом.

В свою очередь, для создания экономически выгодных условий для переработки и использования нефтяного попутного газа необходимо пересмотреть определение (термин) - попутный газ в Налоговом кодексе Российской Федерации (статья 337, 342 НК РФ), а также разработать специальный режим налогообложения только для попутного нефтяного газа нефтяных месторождений.

АРХИПЦЕВА Л.М.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ДЛЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕГИОНЕ

Налоговая льгота, являясь важнейшим элементом как налога, так и механизма налогообложения различных объектов, широко используется в налоговых системах многих государств для государственного регулирования социально – экономических процессов. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) определил, что в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (ст.17). Однако в ряде глав второй части НК РФ законодатель избегает выделения налоговых льгот как элемента соответствующего налога. Особенно в этом смысле отличается гл.25 «Налог на прибыль» НК РФ, в которой не содержится прямо обозначенных льгот.

Вместе с тем, действующее налоговое законодательство предоставляет возможность законодательным органам субъектов Российской Федерации устанавливать налоговые льготы по отдельным налогам: налогу на имущество организаций, налогу на землю, налогу на прибыль в пределах, установленных федеральным законодательством о налогах и сборах.

Заслуживает внимания опыт Калининградской области, где реализуется Закон «О государственной поддержке организаций, осуществляющих инвестиции в форме капитальных вложений на территории Калининградской области» (принят Калининградской областной Думой третьего созыва 27 июня 2002 года) (в дальнейшем «Закон»). Упомянутый Закон принят в целях обеспечения устойчивого социально - экономического развития данного региона и относится к законодательной базе реализации Федеральной

целевой Программы развития Калининградской области (Утверждена Постановлением Правительством Российской Федерации от 7 декабря 2001 г. № 866).

Принятие вышеназванной Программы направлено на преодоление существенных проблем в состоянии экономики Калининградской области, которые очевидны прежде всего при сопоставлении уровня валового регионального продукта (ВРП) на душу населения в сравнении с Россией в целом, СЗФО и странами Балтии. Несмотря на некоторый рост данного показателя за период с 1998 г. по 2001 г., когда он составил 6, 9 тыс. долл. в год, ВРП на душу населения в Калининградской области почти на четверть ниже среднероссийского уровня. Более заметное отставание от стран Балтии с транзитной экономикой. Наиболее существенный разрыв в уровнях ВРП (ВВП) на душу населения с развитыми странами Балтии, где он выше более чем на 75%⁹.

За весь постсоветский период область привлекла мизерный объем иностранных инвестиций – 68 млн. долл., что в десятки раз меньше, чем в Литве и Латвии и в сотни раз меньше чем в Эстонии и Польше. По величине притока прямых иностранных инвестиций в расчете на душу населения диапазон отрыва Калининграда от соседних стран с переходной экономикой составляет от 6 (Польша) до 82 раз (Эстония), в расчете на единицу ВВП, исчисленному по ППС, - от 4 (Польша) до 56 раз (Эстония)¹⁰

Решение крупных экономических и финансовых проблем в Калининградской области потребовало принятия специальных решений по привлечению инвестиций. Закон «О государственной поддержке организаций, осуществляющих инвестиции в форме капитальных вложений на террито-

⁹ Источник: Н. Смородинская, С. Жуков Уязвимость калининградской экономики за десятилетний переходный период и в условиях предстоящего расширения ЕС (Калининградский анклав в Европе: заплыв против течения). Исследование для Института Восток – Запад в рамках проекта «Оказание содействия в преобразовании Калининградской области в пилотный регион партнерства ЕС – России», Москва. 2002, с.43.

¹⁰ Источник: Н. Смородинская, С. Жуков, с.76.

рии Калининградской области» устанавливает государственную поддержку организаций, осуществляющих инвестиции в форме капитальных вложений на территории Калининградской области, в различных видах (см. схему 1). Среди них важное место отведено налоговым льготам.

Закон направлен как на увеличение объемов инвестиций, так и рост их эффективности.

Использование органами законодательной власти Калининградской области различных видов государственной поддержки следует рассматривать как частичное бюджетное инвестирование капитальных вложений организаций – налогоплательщиков, иными словами предоставление им бюджетных субсидий.

Для обеспечения целенаправленного использования бюджетных средств в Законе предусмотрены нормы, содержащие критерии получения тех или иных видов государственной поддержки. Критерии в данном случае нами рассматриваются как совокупность требований и условий, предъявляемых к налогоплательщику, претендующему на получение различных видов налоговых льгот и других видов государственной поддержки. Одной из задач настоящей статьи является анализ критериев как важнейшего условия обеспечения результативности предусмотренных законом налоговых льгот.

Достаточно обстоятельно в Законе установлены общие критерии для всех видов государственной поддержки организаций, осуществляющих инвестиции в форме капитальных вложений на территории Калининградской области (КО). Так, право получения государственной поддержки организациями – инвесторами, осуществляющими вложения собственных и заемных (привлеченных) средств в форме инвестиций, предоставляется при соблюдении определенных условий, в частности, организации – инвесторы обязаны быть зарегистрированы и осуществлять предпринимательскую деятельность в КО;

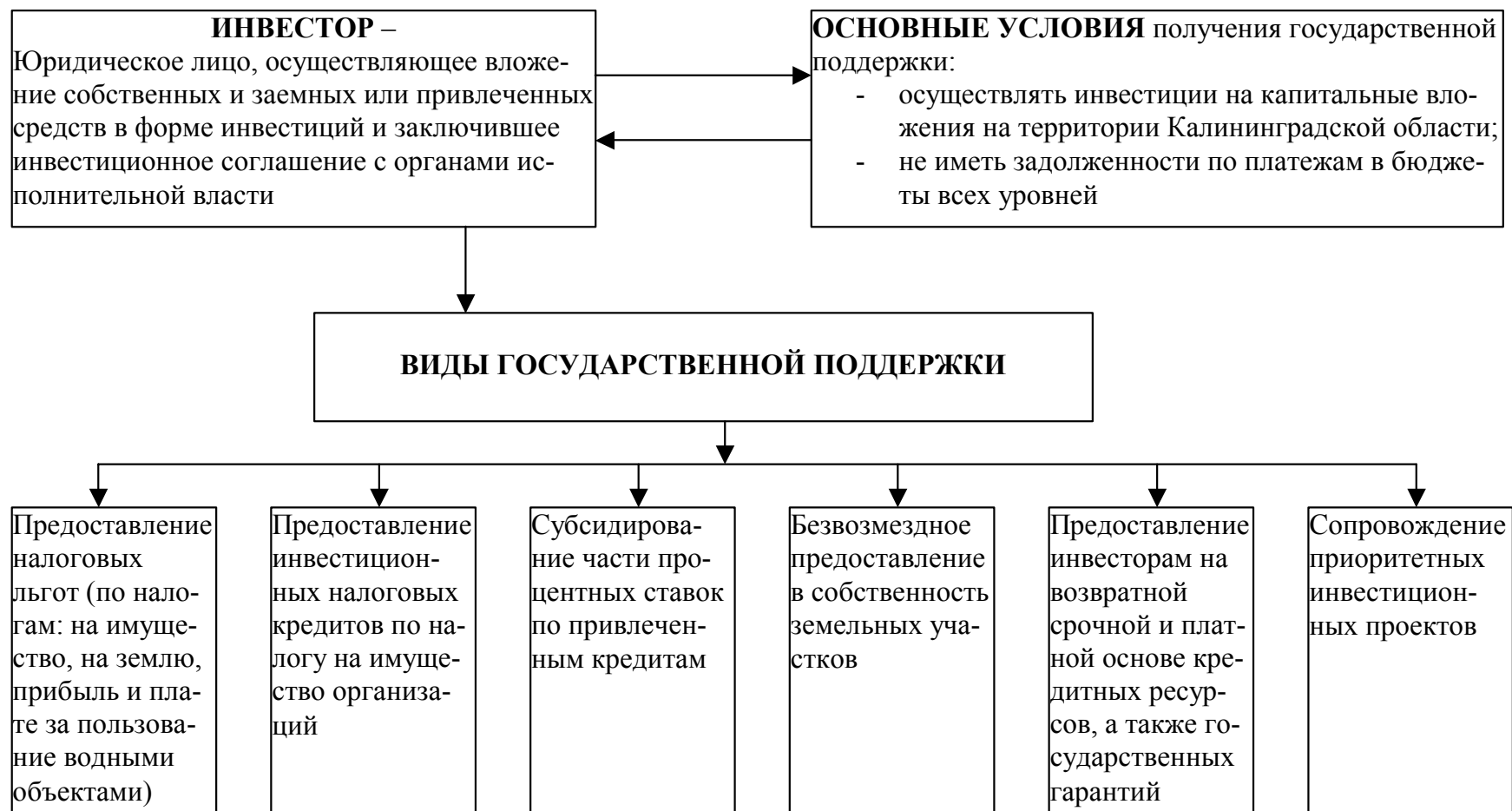


Рис.1. Виды государственной поддержки, предоставляемой инвесторам на территории Калининградской области¹¹

¹¹ Составлено по тексту Закона Калининградской области «О государственной поддержке организаций, осуществляющих инвестиции в форме капитальных вложений на территории Калининградской области» (Принят Калининградской областной Думой третьего созыва 27 июня 2002 года)

- осуществлять инвестиции на капитальные вложения на территории Калининградской области;

- заключить инвестиционное соглашение на реализацию инвестиционного проекта с органами исполнительной власти;

- не иметь задолженности по платежам в бюджеты всех уровней, внебюджетные фонды, а также просроченной задолженности по возврату бюджетных средств, предоставленных на возвратной и платной основе;

- обеспечить достижение высокой бюджетной эффективности инвестиций.

Закон четко определяет направления инвестиций (ст.4):

- а) на строительство (достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) основных средств;

- б) на приобретение объектов основных средств (оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа).

Рассмотрим конкретные критерии предоставления инвесторам налоговых льгот.

Налоговые льготы. Инвесторы, удовлетворяющие требованиям Закона, освобождаются от уплаты налога на имущество организаций, земельного налога, платы за пользование водными объектами, в части сумм указанных налогов, зачисляемых в областной бюджет.

Положительно, что в законе установлены экономические критерии предоставления инвестиций – минимальный объем инвестиционного проекта (10 млн. рублей или более \$300 тыс.), а также бюджетная эффективность предоставляемых налоговых льгот.

Установленный минимальный размер инвестиционного проекта позволит получить налоговые льготы в основном субъектам среднего и крупного бизнеса.

Бюджетную эффективность предусмотрено оценивать как высокую, в случае, если сумма годовой налоговой нагрузки (совокупная сумма налоговых платежей) после прекращения действия налоговых льгот не менее чем на 25 процентов превышает среднюю годовую сумму предоставляемых налоговых льгот по организации. Таким образом, законодатель прогнозирует, что предоставление налоговых льгот должно привести к росту налогового потенциала налогоплательщиков – инвесторов и увеличению налоговых поступлений в бюджетную систему.

Критерием является также дифференцирование сроков предоставления налоговых льгот в зависимости от объема инвестиционных вложений. Чем больше объем инвестиционных вложений, тем продолжительнее срок действия налоговой льготы:

Объем инвестиционных вложений	Срок предоставления налоговой льготы
От 10 до 20 млн. руб.	На три года
От 20 до 50 млн. руб.	На четыре года
50 млн. руб. и более	На пять лет

Нормы Закона по данным критериям являются спорными. Срок предоставления налоговой льготы должен быть увязан не только с суммой инвестиционных вложений, но и расчетным сроком их освоения по проекту (строительства, перевооружения, приобретения и монтажа оборудования и др.).

Правда, еще один критерий, который должен учитываться при предоставлении налоговых льгот, содержит условие о соответствии срока окончания строительства и ввода объекта инвестиций в эксплуатацию и срока действия налоговых льгот. Они могут совпадать, но срок окончания строительства и ввода объекта инвестиций в эксплуатацию не должен превышать срока действия налоговых льгот.

В Законе установлены также нормы, регулирующие механизм использования льгот. Так, инвестор, претендующий на получение льгот в соответствии с рассматриваемым Законом, обязан представить заявление и иные документы, необходимые для получения льгот, не позднее шести месяцев после первой оплаты расходов, связанных с инвестиционным проектом. Началом срока действия налоговых льгот считается 1-ое число очередного налогового периода, следующего за датой заключения инвестиционной соглашения.

Отказ в предоставлении налоговых льгот возможен по следующим причинам:

- предоставление инвестором недостоверных сведений о себе;
- предоставление не в полном объеме необходимой документации (предусмотренной статьей 14 Закона), а также наличие недостоверных сведений в указанной документации;
- отсутствие постановки инвестора на налоговый учет в Калининградской области;
- нахождение инвестора в процессе ликвидации, реорганизации или применения к нему процедур банкротства, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- наличие недоимки по налогам и сборам в бюджеты, внебюджетные фонды, а также просроченной задолженности по возврату бюджетных средств, предоставленных на возвратной и платной основе;
- несоответствие объекта инвестирования или инвестиционного проекта одному из требований или критериев, для конкретных форм государственной поддержки.

Инвестиционный налоговый кредит (ИНК). В Законе предусмотрено, что инвестиционный налоговый кредит по налогу на имущество организаций, может быть предоставлен в части сумм, зачисляемых в местный бюджет (Ст. 10 Закона).

Общее условие для получения государственной поддержки по рассматриваемому Закону – подписание инвестиционного соглашения – является обязательным и при получении ИНК. Кроме того, с инвестором заключается договор об инвестиционном налоговом кредите, на основании которого он вправе уменьшать свои платежи по налогу на имущество организации в течение срока действия договора.

Уменьшение производится по каждому платежу налога на имущество организации на величину сумм, подлежащих зачислению в местный бюджет за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная инвестором в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита) не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на срок до семи лет в размере не более одной четвертой суммы инвестиционных вложений. Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованным инвестором.

Порядок предоставления инвестиционного налогового кредита заключается в следующем. ИНК предоставляется на основании заявления инвестора и оформляется договором установленной формы между финансовым органом муниципального образования и инвестором. Форма договора об инвестиционном налоговом кредите устанавливается финансовым органом муниципального образования. Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается финансовым органом муниципального образования в течение одного месяца со дня получения заявления.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита, срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуще-

стве, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми в течение срока действия договора не допускаются реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита.

Проценты на сумму предоставляемого инвестиционного налогового кредита по налогу на имущество организаций устанавливаются по ставке равной одной четвертой ставки рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации.

Копия договора представляется инвестором в налоговый орган по месту его учета, в орган исполнительной власти области и контрольно-счетную палату областной Думы в пятидневный срок со дня заключения договора.

Наличие у инвестора одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите.

При отсутствии обстоятельств, установленных НК РФ (п. 1 ст. 62), финансовый орган муниципального образования не вправе отказать инвестору, удовлетворяющему требованиям настоящего Закона, в предоставлении инвестиционного налогового кредита, предусмотренного настоящим Законом.

В Законе в основном использованы критерии, содержащиеся в НК РФ. Некоторые из них взяты по минимальному размеру. Так, размер инвестиционного кредита в Законе установлен как $\frac{1}{4}$ суммы инвестиционных вложений, а в Налоговом кодексе РФ по тем основаниям, которые пере-

числены в Законе, размер кредита может быть 30% от суммы вложений. Вместе с тем, проценты на сумму инвестиционного налогового кредита по налогу на имущество организаций предусмотрены максимально льготные. Их будут исчислять исходя из ставки равной одной четвертой ставки рефинансирования ЦБ РФ. Сравним с НК РФ: в нем установлены параметры от $\frac{1}{4}$ до $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБ РФ (ч.3 п.6 ст.67 НК РФ).

Критерий о сроках предоставления ИНК противоречит нормам НК РФ. В частности, Закон предусматривает возможность получения инвестиционного кредита на срок до семи лет. В НК РФ максимальный срок составляет пять лет (ч.4 п.1 ст.66).

Вместе с тем в Законе содержатся дополнительные по сравнению с НК РФ условия предоставления ИНК. Инвестор, получивший ИНК по налогу на имущество организаций, в части сумм, зачисляемых в местный бюджет, обязан не позднее трех лет с момента получения налогового кредита принять объекты инвестиционной деятельности к бухгалтерскому учету в качестве основных средств по соответствующим разделам (подразделам) «Здания (кроме жилых)», «Сооружения», «Машины и оборудование». Такие условия будут способствовать целенаправленному вложению инвестиций в реальный сектор экономики, росту экономического и налогового потенциала в ближайшей перспективе.

В Законе определены некоторые общие требования к инвесторам, направленные на обеспечение эффективного использования бюджетных инвестиций. В частности, подробно определены обязанности по предоставлению отчетности и ответственность инвесторов.

Важнейшим показателем в отчетности должно быть соответствие фактических затрат на осуществление инвестиций положениям инвестиционного соглашения (в том числе по видам, суммам и объектам инвестиций), которое должно быть подтверждено независимым аудитором не позднее трех месяцев после окончания установленного инвестиционным

соглашением срока строительства и (или) ввода объекта инвестиций в эксплуатацию. Оплата услуг независимого аудитора производится инвестором.

В Законе вместе с тем подчеркнуто, что Контрольно-счетная палата областной Думы по поручению областной Думы, а также орган исполнительной власти Калининградской области по решению руководителя указанного органа проводят камеральные и выездные проверки инвесторов в части соблюдения ими условий инвестиционного соглашения и требований настоящего Закона.

Ответственность инвестора установлена за следующие виды нарушений:

- невыполнение условий инвестиционного соглашения;
- нарушение инвестором условий предоставления инвестиционного налогового кредита;
- нецелевое использование субсидий из областного бюджета, или нарушение сроков их использования, влекущее за собой наложение штрафов в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, изъятие в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по целевому назначению, а также при наличии состава преступления - уголовную ответственность, предусмотренную Уголовным кодексом Российской Федерации.

Кроме того, ответственность наступает в случае добровольной ликвидации (реорганизации) инвестора. Такое юридическое лицо до ликвидации (реорганизации) возмещает бюджету сумму полученных освобождений по налогам, а также проценты на сумму этих средств. Размер процентов определяется ставкой рефинансирования Центрального Банка Российской Федерации на дату расторжения соглашения.

Таким образом, Закон «О государственной поддержке организаций, осуществляющих инвестиции в форме капитальных вложений на террито-

рии Калининградской области» (принят Калининградской областной Думой третьего созыв 27 июня 2002 года) предоставляет инвесторам, зарегистрированным и осуществляющим предпринимательскую деятельность в КО, большие возможности получения бюджетных инвестиций в виде налоговых льгот.

Вместе с тем, рассматриваемый Закон не содержит оценки экономических последствий для доходов бюджетов (областного и муниципальных образований). В частности целесообразны расчеты недополученных сумм налоговых и других доходов в ближайшие годы и оценки масштабов увеличения налоговых поступлений через 3 года в результате прироста валового регионального продукта.

К сожалению, это распространенный в России недостаток при принятии подобных законов – отсутствие экономической и правовой экспертизы выносимых на обсуждение законов, затрагивающих вопросы налогообложения, до вступления их в действие по поводу ожидаемых экономических последствий, а также на соответствие Конституции РФ, Налоговому кодексу и налоговому законодательству.

По нашему мнению, необходим мониторинг развития инвестиционной деятельности в регионе под влиянием соответствующих законов, принимаемых в субъектах Российской Федерации. Так, оценку эффективности налоговых льгот и финансовых преференций можно осуществлять с помощью совокупности показателей:

- а) темпы прироста налоговых баз по отдельным, наиболее значимым налогам;
- б) изменение уровня бюджетной эффективности инвестиций;
- в) увеличение количества рабочих мест;
- г) процентное соотношение суммы налоговых льгот и преференций к объему инвестиций за период от 2 до 5 лет.

Представляется целесообразным изучение обоснованности получения государственной поддержки на основе проверок выполнения обязательных условий получения льгот (в соответствии с конкретными статьями закона). На основе специально сформированной базы данных реестра инвесторов получаемые обобщенные сведения (по форме табл.1). Составление сводной таблицы позволит установить конкретных получателей льгот, не выполнивших те или иные условия и принять необходимые решения.

Таблица 1

Сведения о выполнении условий получения налоговых льгот и финансовых преференций инвесторами по состоянию на 01.01.04г.

Наименование инвестора (в группировке по отраслям)	Дата заключения инвестиционного соглашения и цель капитальных вложений	Размер инвестиций, млн. рублей	Наименование объекта и его территориальное размещение	Фактическое использование средств	Задолженность по платежам в бюджеты всех уровней, млн.руб.	Совокупный размер предоставленных.	
						Налоговых льгот	Финансовых преференций
1	2	3	4	5	6	7	8

В развитых странах немалые успехи в оценке эффективности принимаемых налоговых законодательных актов достигнуты благодаря применению микроимитационных моделей ожидаемых поступлений доходов в бюджет. Они основаны на специально создаваемой информационной базе о подлинных данных по экономическим субъектам (организациям – налогоплательщикам и физическим лицам). В региональных налоговых органах России созданы – информационно-аналитические отделы, которые могли бы формировать соответствующие базы данных. Для этих целей полезно составлять налоговый паспорт организации как основной источник информации о налогоплательщике. Нами разработан вариант такого документа, позволяющий обобщить информацию о налоговом потенциале налогоплательщиков (кроме конфиденциальной информации).

В целом следует говорить о необходимости ускорения разработки и внедрения научно – обоснованных методов оценки экономических последствий принимаемых мер государственной поддержки в виде различных льгот для бюджетов всех уровней (федерального, региональных и муниципальных образований).

БАШКИРОВА Н.Н.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ РАСЧЕТОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ВЕКСЕЛЕЙ

На сегодняшний день векселя широко используются при расчетах за поставленные товары, оказанные услуги, выполненные работы. Обращение векселей вызывает немало вопросов с точки зрения правильности определения облагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Проблемы, возникающие при налогообложении операций с использованием векселей, связаны с двойственной природой векселя. С одной стороны, вексель удостоверяет имущественное право векселедержателя на получение определенной денежной суммы при наступлении срока платежа (важно подчеркнуть, что только денежные средства могут быть предметом вексельного обязательства), с другой стороны, вексель – это ценная бумага, являющаяся самостоятельным объектом сделок. Поэтому, при передаче векселя третьему лицу передается как сам вексель, так и права по нему. Передача самого векселя осуществляется путем составления и подписания сторонами сделки соответствующего акта, тогда как передача прав по векселю происходит путем совершения на самом векселе (на его оборотной стороне) индоссамента – передаточной надписи.

Следует обратить внимание, что законодательство не содержит полного с экономической и юридической точек зрения определения векселей. Практически единственное определение дано в Письме ЦБ РФ, содержащем рекомендации банкам по работе с векселями: «Вексель – это составленное по установленной законом форме безусловное письменное долговое обязательство, выданное одной стороной (векселедателем) другой сто-

роне (векселедержателю)»¹² Наиболее емким определением векселя, учитывающим его двустороннюю природу, на наш взгляд, является следующее: «Вексель – это ценная бумага (долговой документ), удостоверяющая ничем не обусловленное право векселедержателя требовать от векселедателя (простой вексель) или иного указанного лица (переводной вексель) уплаты обусловленной денежной суммы при наступлении предусмотренного векселем срока»¹³

Определение видов векселей будет зависеть от критериев, положенных в основу классификации. Так, например, с точки зрения лица, составляющего и подписывающего вексель, можно выделить соло-вексель и тратту. Соло-вексель (простой вексель) является безусловным *обязательством должника* уплатить кредитору указанную сумму в определенный срок и в назначенном месте. Соответственно, составляется и подписывается соло-вексель должником. Тратта (переводной вексель) является *предложением должнику* оплатить в указанные сроки определенную в векселе денежную сумму третьему лицу. Соответственно, составляется и подписывается тратта кредитором. Единственное отличие между простым и переводным векселем состоит в том, что по простому векселю векселедатель сам обещает сделать платеж, а по переводному – векселедатель предлагает совершить платеж третьему лицу. Как простой, так и переводной вексель могут быть переданы третьему лицу путем совершения передаточной надписи. На наш взгляд, необоснованной является встречающаяся в литературе точка зрения¹⁴, в соответствии с которой существенное отличие пере-

¹² Письмо ЦБ России «О банковских операциях с векселями» от 9 сентября 1991 г. №14-3/30

¹³ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Векселя. Правовое регулирование, налогообложение и бухгалтерский учет. – Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2002. – с.11

¹⁴ Барышников А.С. Виды ценных бумаг и перспективы развития производных финансовых инструментов в России// Сборник научных статей. – Спб. Издательство С-Петербургского гос. университета, 1996. – 13; Циплакова О.А. Операции с ценными бумагами. – Спб.: Издательство «Питер», 1998. – с.23

водного векселя от простого заключается в возможности его (переводного векселя) передачи третьим лицам путем совершения передаточной надписи - индоссамента.

С точки зрения целей использования векселя можно выделить финансовые и товарные векселя. Финансовые векселя приобретаются организациями с целью получения прибыли за счет роста рыночной стоимости ценной бумаги или получения процентного дохода. В своей основе финансовые векселя имеют заемно-кредитные отношения. Товарными являются векселя, которые векселедатели (покупатели) выдают поставщикам товаров, работ, услуг (векселедержателям) в качестве гарантии оплаты продукции. Деление векселей на товарные и финансовые является в достаточной степени условным и зависит от целей приобретения и/или использования векселя. На практике в качестве финансового вложения может выступать вексель, ранее эмитированный не только кредитной, но и любой другой организацией с целью осуществления расчетов в качестве гарантии оплаты продукции (то есть изначально выступавший в качестве товарного). Напротив, вексель, изначально удостоверяющий заемно-кредитные отношения, может в последующем использоваться в качестве средства осуществления расчетов. Таким образом, именно экономико-правовое содержание операции в каждой конкретной ситуации будет определять порядок ведения бухгалтерского и налогового учета векселя: 1) если вексель приобретается с целью осуществления финансовых вложений, то учет должен быть организован в соответствии с методологией ведения учета доходов и операций с ценными бумагами; 2) если вексель используется с целью осуществления расчетов, то учет следует организовывать в соответствии с требованиями, предъявляемыми к расчетным операциям.

Приведенная выше классификация векселей на товарные и финансовые расширена в письме Министерства по налогам и сборам РФ от

25.02.1999 г. «О налоге на добавленную стоимость», в соответствии с которым векселя были разделены на три группы:

1. товарные векселя – векселя, полученные от векселедателя в счет оплаты за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
2. товарные векселя третьих лиц – векселя, ранее полученные от какого-либо другого предприятия в счет оплаты за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
3. финансовые векселя – приобретены у организации в качестве финансового вложения за фактически уплаченные денежные средства.

Вопрос деления векселей на товарные (то есть собственные векселя покупателей товаров, работ, услуг) и товарные векселя третьих лиц (то есть векселя, ранее полученные покупателями товаров, работ, услуг от какого-либо другого предприятия в счет оплаты за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги) является принципиальным в контексте главы 21 Налогового кодекса РФ. В соответствии с положениями данной главы выдача покупателем–векселедателем собственного векселя не признается оплатой товаров, работ, услуг для целей обложения НДС, тогда как расчеты векселями, эмитированными третьими лицами, в том числе, ранее приобретенными в качестве финансового вложения, являются оплатой товаров, работ, услуг для целей обложения НДС.

С точки зрения процентного дохода, предусматриваемого векселем, можно выделить процентные и беспроцентные векселя. Начисление процентов может быть обусловлено только в том векселе, который выдается со сроком платежа «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявлении»¹⁵. Процентная ставка должна быть указана в самом тексте векселя, при чем в указанном Положении о простом и переводном векселе

¹⁵ Положение о простом и переводном векселе. Раздел I, глава 1, п. 5. Постановление ЦИК и СНК СССР от 7 августа 1937 г. № 104/ 1341 «О введении в действие положения о переводном и простом векселе»

говорится о том, что проценты начисляются со дня составления переводного векселя, если не указана другая дата. Таким образом, начисление процентов по простому векселю Положением не предусматривается (в отношении простого векселя определено, что это простое и ничем не обусловленное обещание уплатить определенную сумму)¹⁶. В соответствии со статьей 815 гражданского Кодекса РФ вексель - это форма договора займа. Однако в отличие от обычного договора займа, содержащего такие основные элементы, как размер займа, срок его погашения и проценты, подлежащие уплате, вексель может иметь неопределенный срок погашения. В силу того, что вексель может быть оплачен по предъявлению, либо через определенный (фиксированный) срок после предъявления, проценты в векселе могут быть указаны только в виде ставки, а не фиксированной суммы.

Следует иметь в виду, что в отношении векселей применяется такое понятие, как дисконт или учетный процент. Учет векселей состоит в том, что векселедержатель передает (продает) векселя банку по индоссаменту до наступления срока платежа и получает за это вексельную сумму за вычетом за досрочное погашение определенного процента от вексельной суммы. Выраженная в процентах разница между суммой номиналом векселя и суммой, уплачиваемой банком при учете векселей и является учетным процентом или дисконтом.

С другой стороны, в качестве дисконта можно рассматривать:

1. разницу между номиналом векселя и стоимостью продукции согласно договору поставки, когда в обеспечение задолженности покупатель выдает собственный или передает ранее приобретенный вексель;

¹⁶ Положение о простом и переводном векселе. Раздел II, п. 75. Постановление ЦИК и СНК СССР от 7 августа 1937 г. № 104/ 1341 «О введении в действие положения о переводном и простом векселе»

2. в отношении финансового векселя разницу между суммой, указанной в векселе и суммой фактически полученных денежных средств при размещении этого векселя.

Рассмотрим некоторые, на наш взгляд, важные аспекты исчисления налога на прибыль и НДС при расчетах векселями.

Типичной является ситуация, когда за отгруженную продукцию поставщик (векселедержатель) получает от покупателя (векселедателя) вексель, который по окончании срока погашения предъявляет к оплате.

Налогообложение доходов и расходов по векселям.

Для целей исчисления налога на прибыль организации вправе использовать метод начисления или кассовый метод. Датой получения дохода при применении кассового метода¹⁷ признается день поступления денежных средств на счет организации в банке или в кассу, иного имущества, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Таким образом, в случае получения продавцом товаров, работ, услуг собственного векселя покупателя – векселедателя при кассовом методе налоговая база возникает в момент получения векселя (что и является погашением задолженности) и не зависит от факта реального погашения или оплаты данного векселя. Логичным будет предположить, что получение продавцом векселя третьего лица является поступлением иного имущества и также приводит к формированию налоговой базы по налогу на прибыль у получателя векселя. Важно отметить, что заявленные в векселе проценты, не будучи связанными с формированием задолженности по поставленным товарам, оказанным услугам, выполненным работам, учитываются в момент их поступления на расчетный счет.

При применении кассового метода согласно ст. 273 НК РФ расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. При этом следует учитывать, что оплатой товара (работ, услуг, имуще-

¹⁷ Налоговый кодекс РФ, ст.272

ственных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком - приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав)¹⁸. Таким образом, в случае выдачи собственного векселя покупателем – векселедателем расходы для целей формирования налоговой базы по налогу на прибыль при кассовом методе признаются в момент выдачи векселя и не зависят от факта его реального погашения. В то же время для покупателя товаров, работ, услуг, являющегося векселедателем и определяющего доходы и расходы по кассовому методу, при расчете налога на прибыль расходами в виде процентов по векселям (как и иным долговым обязательствам) считаются фактически уплаченные проценты в пределах нормативов, установленных статьей 269 НК РФ.

Датой получения дохода при применении метода начисления¹⁹ признается момент реализации товаров, работ, услуг. В этом случае, также как и при кассовом методе, формирование налоговой базы по налогу на прибыль у продавца не зависит от фактического погашения покупателем обязательств по оплате собственного товарного векселя. Важно подчеркнуть, что проценты по полученным векселям, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, включаются во внереализационные доходы при методе начисления либо на конец соответствующего отчетного периода, либо на дату прекращения долгового обязательства. При этом сумма процентов, признаваемых доходом в отчетном периоде, рассчитывается налогоплательщиком в отчетном периоде самостоятельно исходя из установленной по каждому векселю доходности, условиями его выпуска и передачи.²⁰ Следовательно, правило о начислении процентного дохода²¹

¹⁸ Налоговый кодекс РФ, ст 273, п 3

¹⁹ Налоговый кодекс РФ, ст. 271

²⁰ Налоговый кодекс РФ, ст.328, п.1

применяется не только к векселям, при выпуске которых было предусмотрено начисление процентов, а также и к дисконтным векселям.

Согласно ст. 316 НК РФ проценты, начисленные от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары включаются в состав доходов от реализации, а проценты, начисленные с момента перехода права собственности на товары до момента полного расчета по обязательствам, включаются в состав внереализационных доходов.

Рассматривая состав учитываемых при налогообложении прибыли расходов покупателя товаров, работ, услуг, оплачивающего приобретаемые материальные ценности посредством предоставления собственного векселя, следует отметить, что в качестве внереализационных расходов признаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе по ценным бумагам, выпущенным самим налогоплательщиком, то есть по векселям.²² Однако при отнесении процентов по векселям на расходы в целях расчета налогооблагаемой прибыли следует учитывать следующие ограничения.

1. По долговым обязательствам, включая векселя, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным на конец соответствующего отчетного периода. В случае погашения долгового обязательства до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату погашения долгового обязательства²³.

2. Расходом признается только сумма процентов за фактическое время нахождения ценных бумаг (векселей) у третьих лиц и доходности,

²¹ В соответствии с п. 3 ст. 43 НК РФ «Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученного по долговому обязательству.» Таким образом, дисконт, установленный при выпуске (передаче) векселя признается процентным доходом, следовательно, на него распространяются правила, касающиеся собственного процента, заявленного условиями выпуска векселя.

²² Налоговый кодекс РФ, ст.265, п.1, пп.2

²³ Налоговый кодекс РФ, ст. 272, п.8

установленной эмитентом.²⁴ Налогоплательщик самостоятельно отражает расходы в сумме причитающихся в соответствии с условиями эмиссии процентов по каждому виду долгового обязательства²⁵.

3. Размер начисленных по долговому обязательству процентов для целей налогообложения может быть признан в пределах нормативов, установленных ст. 269 НК РФ, то есть необходимо учитывать величину существенного отклонения от процентов по долговым обязательствам, выданных организацией в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. Здесь необходимо отметить, что по желанию организации либо при отсутствии долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях, в качестве ограничения на величину процентов, относимых на расходы при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, используется ставка рефинансирования Центрального Банка РФ, увеличенная в 1,1 раза.

В налоговом учете сумма причитающихся к уплате процентов по векселям, выданным в счет оплаты за приобретенные товары, работы, услуги, не увеличивает стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, а в полном объеме относится на внереализационные расходы.

Исчисление НДС при расчетах векселями.

Для целей исчисления НДС момент определения налоговой базы при реализации товаров, работ, услуг в зависимости от учетной политики налогоплательщика определяется либо по мере оплаты отгруженных товаров, либо по мере отгрузки товаров и предъявлению покупателю расчетных документов. Оплатой товаров, работ, услуг признается прекращение встречного обязательства покупателя перед налогоплательщиком – продавцом, которое непосредственно связано с поставкой товаров, за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем – век-

²⁴ Налоговый кодекс РФ, ст. 265, п.1, пп.2

²⁵ Налоговый кодекс РФ, ст. 328

селедателем собственного векселя²⁶. Следовательно, налоговая база у продавца товаров, работ, услуг возникает:

- в момент оплаты (погашения) покупателем- векселедателем или иным лицом собственного векселя покупателя;
- в случае передачи налогоплательщиком собственного векселя покупателя третьему лицу по индоссаменту;
- при передаче покупателем в качестве оплаты за поставленные товары векселя третьего лица.

На практике возможны следующие типичные ситуации.

1. Использование собственных векселей.

В качестве гарантии оплаты приобретенных товаров, работ или услуг организация (векселедатель) может выдать поставщику вексель. Налоговая база по НДС у поставщика товаров, использующего метод «по оплате» не возникает в момент получения векселя. Как уже было указано выше, обязанность по включению вексельной суммы в налоговую базу по НДС возникает у поставщика либо в момент оплаты покупателем - векселедателем собственного векселя, либо в случае передачи указанного векселя третьему лицу по индоссаменту. На практике возможно, что номинал векселя превышает сумму задолженности поставщику, в этой ситуации покупатель включает возникшую разницу в фактическую стоимость приобретенных материальных ресурсов.²⁷ Векселедатель имеет право на предъявление к вычету суммы налога на добавленную стоимость по материальным ресурсам, оплаченным векселем, только в момент погашения своего векселя де-

²⁶ Налоговый кодекс РФ, ст. 167, п.2

²⁷ П. 6 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Министерства Финансов РФ № 33н от 6.05.1999 г.

нежными средствами исходя из сумм, фактически уплаченных им по собственному векселю²⁸.

2. Использование векселей третьих лиц.

Наибольшее распространение имеют ситуации, когда в качестве оплаты приобретаемых материальных ценностей организация использует вексель, ранее полученный от покупателя своих товаров, работ или услуг. В этом случае организация - индоссант (использующая в качестве оплаты векселя третьих лиц) имеет право на получение налогового вычета по НДС по приобретенным материальным ценностям, исходя из балансовой стоимости используемого при расчетах векселя. Налоговые вычеты могут быть предоставлены покупателю только в пределах суммы НДС, выделенной в счете-фактуре, и не более суммы налога, рассчитанной исходя из показателей счета-фактуры и балансовой стоимости векселя, переданного в счет оплаты приобретенных материальных ценностей. Для продавца товаров, получающего в счет оплаты вексель третьего лица при методе «по оплате» реализация имеет место в момент получения векселя, то есть в момент прекращения встречного обязательства.

3. Расчеты финансовыми векселями.

Приобретение векселей третьих лиц является финансовым вложением и учитывается в сумме фактических затрат инвестора (что не всегда может совпадать с номинальной стоимостью векселя). При использовании в качестве средства расчетов за приобретаемые товары, работы или услуги финансовых векселей (изначально являющихся для организации финансовыми вложениями), налогоплательщик имеет право относить на расчеты с бюджетом НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям, но только в пределах денежных средств, фактически уплаченных за этот вексель.

²⁸ на основании п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании документов, подтверждающих *фактическую* уплату сумм налога на добавленную стоимость.

Кроме того, при определении налоговой базы по НДС необходимо учитывать тот факт, что налоговая база подлежит увеличению на суммы, полученные в виде процента (дисконта) по векселям в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования ЦБ РФ. Налогообложение при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг) происходит по расчетной налоговой ставке в зависимости от того, какая ставка (18 или 10%) применяется по основной реализации. При этом необходимо иметь в виду, что в соответствии со ст.43 НК РФ для целей налогообложения «процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления)». Таким образом, основанием для определения процентов в целях исчисления НДС является либо предварительное объявление дохода, либо его установление при передаче векселя. Другим важным фактором, при наличии которого возникает обязанность по уплате НДС, является связь поступления денежных средств по векселю с операциями, подлежащими налогообложению в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Финансовый результат от реализации векселя.

Как нами уже было отмечено ранее, выбытие векселей происходит не только путем передачи векселей в счет оплаты за полученные товары, работы, услуги, но и на основании договоров купли – продажи ценных бумаг. Выбытие векселя, отраженного в качестве финансового вложения организации, является реализацией ценной бумаги.

Доходы от операций реализации и иного выбытия (например, погашения) ценных бумаг определяются исходя из цены реализации, суммы накопленного процентного дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом ценной бумаги. Расходы при реализации и ином выбытии цен-

ных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги, расходов на ее приобретение, затрат на ее реализацию и суммы накопленного процентного дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу данной ценной бумаги.²⁹ При этом расходы, связанные с содержанием ценной бумаги, например, оплата услуг депозитария, включаются в состав внереализационных расходов налогоплательщика.³⁰ Для целей формирования налоговой базы по налогу на прибыль, налогоплательщики, не являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность, обязаны организовать отдельный учет операций с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке. Как правило, большинство векселей, используемых в хозяйственном обороте относится ко второму виду ценных бумаг.

Ранее (до июля 1999 года) убытки от реализации векселей не могли приниматься в уменьшение налогооблагаемой прибыли. В настоящее время налогоплательщики, получившие убыток от реализации векселей в предыдущем налоговом периоде вправе уменьшить налоговую базу, рассчитанную по операциям с ценными бумагами данной категории (обращающиеся или не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг соответственно), текущего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 283 НК РФ.

²⁹ Налоговый кодекс РФ, ст. 280, п.2

³⁰ Налоговый кодекс РФ, ст. 265, п.1, пп.4)

БЕРСЕНЕВА Л.П.
*зав. кафедрой «Налоги и налогообложение»
Института права, экономики и управления
Югорского государственного университета*

К ВОПРОСУ О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ КАМЕРАЛЬНОГО АНАЛИЗА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Одним из основных направлений налоговой реформы на 2003-2005 г.г. является улучшение налогового администрирования, как одного из условий повышения уровня собираемости налогов и сборов.

Особой проблемой в контрольной деятельности налоговых органов является недостаточная разработка методического обеспечения проведения углубленного камерального анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков с использованием как внутренней, так и внешней информации о налогоплательщике.

Сравнительный анализ результатов контрольной работы налоговых органов показывает, что в условиях действия НК РФ камеральные проверки являются основным результативным источником дополнительно начисленных сумм налогов, пени и налоговых санкций.

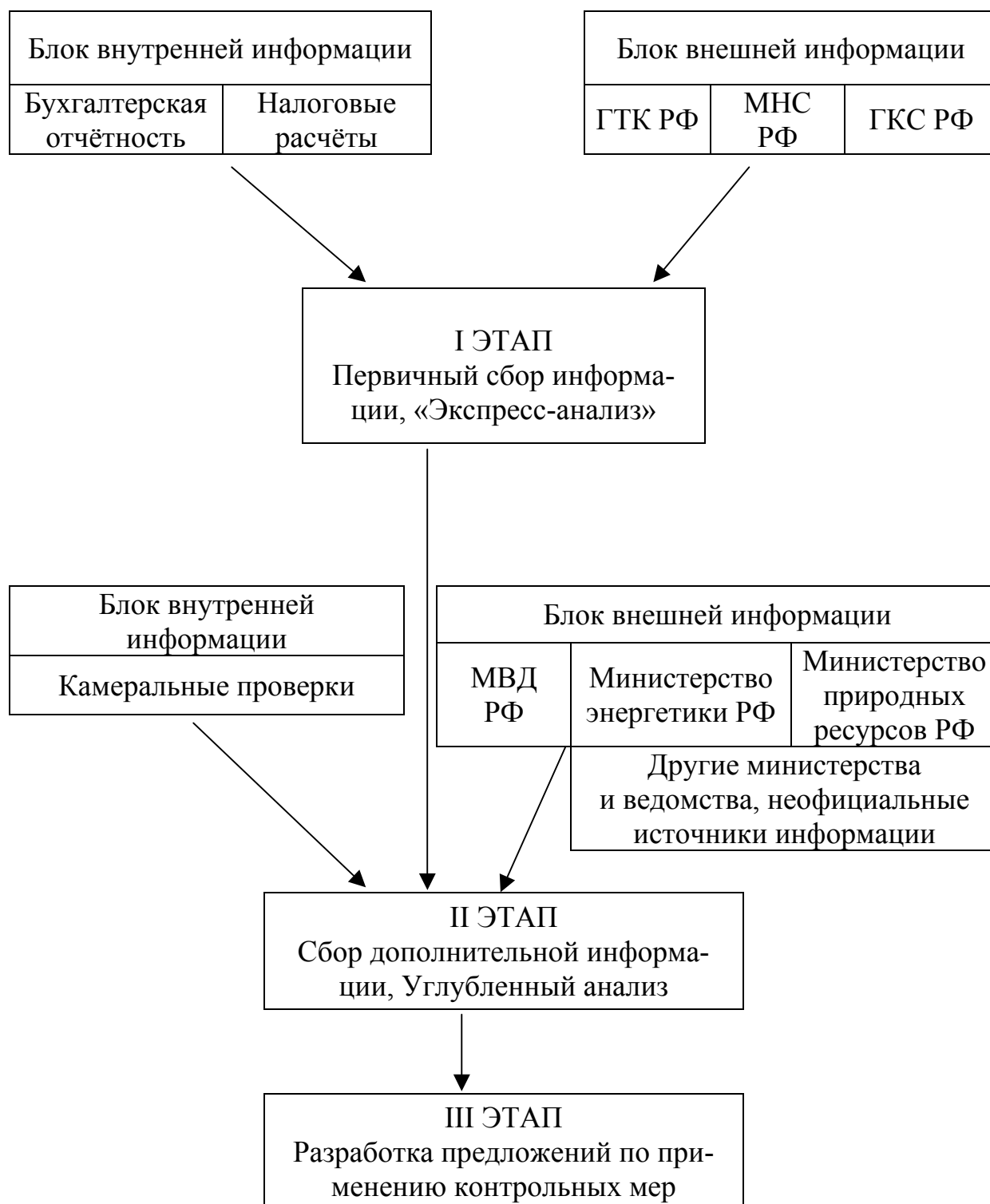
Поэтому одним из наиболее значимых направлений повышения эффективности налогового контроля является совершенствование методологии и методики проведения камеральных проверок. Проведение камеральной проверки, по сравнению с выездной налоговой проверкой, является менее трудоемким процессом. Камеральной проверкой, в отличие от выездных налоговых проверок, охватываются 100% налогоплательщиков, ежеквартально представляющих в налоговые органы налоговую и бухгалтерскую отчетность. Проведение процедуры камеральной проверки, в отличие от выездной, в значительной степени может быть автоматизировано. Поэтому можно смело говорить о том, что камеральная проверка в пер-

спективе должна стать основным методом контроля за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов.

При проведении камеральной проверки главными целями налоговых органов должны быть: предварительная оценка достоверности показателей представляемой налогоплательщиком бухгалтерской и налоговой отчетности, а также обеспечение рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок на основе постоянного ведения мониторинга финансово-хозяйственной деятельности.

Основная цель мониторинга – обеспечение камерального контроля соответствия представленных налогоплательщиком деклараций и расчетов реально созданной налоговой базе и рационального отбора для проведения выездных налоговых проверок, а также проведение проверочных мероприятий в рамках сложно построенных структур организаций всех форм собственности (к примеру вертикально-интегрированных компаний). Исходя из специфики контрольной работы налоговых органов Ханты-Мансийского автономного округа, предлагается концепция организации и ведения специализированными подразделениями налоговых органов постоянного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности крупнейших налогоплательщиков нефтедобывающей отрасли, ведущих свою финансово-хозяйственную деятельность на территории округа. (Схема 1).

Схема осуществления мониторинга финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков на уровне территориальной налоговой инспекции



По глубине осуществления анализа мониторинг можно разделить на два вида:

1. «Экспресс – анализ» - анализ деятельности организации или группы организаций по ограниченному количеству показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, анализ и сопоставление отдельных показателей отчетности с аналогичными показателями предыдущего периода, проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы. Экспресс-анализ осуществляется при предварительном мониторинге значительного количества организаций отрасли, а также при сравнительном анализе вертикально-интегрированных компаний.

2. Углубленный финансово-экономический анализ деятельности организаций включает в себя следующие стадии: формирование системы комплексных аналитических показателей, характеризующих основные итоги деятельности организации; анализ уровня и динамики финансовых, налоговых и экономических показателей деятельности налогоплательщика; анализ изменения структуры бухгалтерского баланса; анализ показателей ликвидности баланса и финансовой устойчивости организации; проведение расчетов и оценки динамики ряда аналитических (абсолютных и относительных) показателей. В ходе расчетов устанавливается достоверность показателей отчетности, подтверждается (не подтверждается) реальность приведенных в ней данных; проводится анализ финансовых результатов деятельности организации и ее финансового состояния, строящийся на основе оценки относительных показателей и соблюдения платежной дисциплины по налоговым и иным обязательным платежам; формируются выводы (заключения) по проведенному анализу, включающие оценку выявленных ошибок и искажений с точки зрения существенности их влияния на финансовые результаты.

По периодичности осуществления мониторинг можно разделить на ежедневный мониторинг (курс доллара, цены на нефть и т.п.); ежемесячный мониторинг (объем выручки, исчисление налогов и сборов, уплачиваемых ежемесячно, состояние расчетов по налогам и сборам, состояние недоимки и т.п.); ежеквартальный мониторинг (начисление налогов и сборов, объем производства и т.п.); ежегодный мониторинг; единовременный (разовый) мониторинг (мониторинг отдельных моментов деятельности организации, развития отрасли, экономической ситуации и т.п.).

На первом этапе производится сбор и анализ информации о деятельности организаций, получаемой от ГТК, Госкомстата. Определяется налоговая нагрузка на организации (в рамках соответствующих групп).

Производится анализ налоговой нагрузки по каждой группе. Определяется перечень компаний, имеющих меньшую нагрузку, чем в среднем по анализируемой группе.

На втором этапе, по отобранным на первом этапе компаниям анализируются результаты проведенных камеральных проверок, сопоставляются данные о финансово-хозяйственной деятельности, предоставленные налогоплательщиком с данными, полученными от соответствующих государственных структур. Определяется степень соответствия данных о деятельности организаций, полученных от разных источников.

При установлении значительного расхождения показателей между организациями либо существенном изменении экономических, хозяйственных, налоговых показателей в течение ряда анализируемых периодов по конкретным компаниям, данные налогоплательщики подлежат включению в план выездных налоговых проверок.

На третьем этапе, по итогам проведенного мониторинга, составляется аналитическая записка, с предложениями по дальнейшей реализации мер налогового контроля. Для проведения мониторинга используются данные следующих форм бухгалтерской, налоговой и иной отчетности: бух-

галтерский баланс (форма №1); отчет о прибылях и убытках (форма №2); отчет о движении денежных средств (форма №4); приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5); налоговые декларации; декларация по налогу на добычу полезных ископаемых – объем добычи, цена; грузовые таможенные декларации (объем экспорта, таможенная стоимость); отчеты компаний, предоставляемые в Министерство природных ресурсов, Министерство энергетики, Госкомстат; карточки лицевых счетов налогоплательщиков; другие данные, получаемые при проведении мониторинга налоговыми органами.

Для углубленного проведения камерального анализа и рационального отбора налогоплательщиков требуется совершенствование программного обеспечения налоговых органов. В программном обеспечении используется запросный ввод критериев отбора налогоплательщиков, не учитывается отраслевая специфика налогоплательщиков, с сопоставлением показателей отчетности налогоплательщиков с предельными показателями для данной отрасли; отсутствует единая государственная информационная база данных о налогоплательщиках, включающая в себя, кроме информационного массива данных о налогоплательщиках в налоговых органах, внешнюю информацию.

Поэтому, важнейшей основой рационального отбора налогоплательщиков для проведения эффективных выездных налоговых проверок являлось бы, прежде всего, создание постоянно пополняющейся единой государственной информационной базы данных о налогоплательщиках.

Такая база данных должна включать в себя как внутреннюю, так и внешнюю информацию о налогоплательщиках.

К внутренней информации можно было бы отнести информацию, полученную о налогоплательщике налоговым органом в процессе осуществления налогового контроля, а именно: при постановке на налоговый учёт (учредительные документы, размер уставного капитала, наличие фи-

лиалов, обособленных подразделений, имущества, счёта в кредитных учреждениях и др.); при осуществлении камеральных проверок (декларации по налогам, бухгалтерская отчётность, налоговые льготы, нарушения сроков предоставления документов и уплаты налогов и др.); о наличии недоимки, о полноте и своевременности поступления налогов, предоставленных отсрочках и рассрочках платежей в бюджет, о возвратах из бюджета заявленных сумм налоговых платежей; о результатах проведенных ранее выездных налоговых проверок налогоплательщика.

Внешняя информация могла бы включать информацию, полученную налоговыми органами о налогоплательщике от других контролирующих, а также правоохранительных органов, банков, нотариальных органов, органов государственного управления и местного самоуправления, средств массовой информации, физических и юридических лиц. Как показывает практика, такая информация может также прямо или косвенно свидетельствовать о нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

Кроме того, создание, формирование и функционирование единой государственной информационной базы данных о налогоплательщиках должно обязательно отвечать следующим основным условиям:

- сбор, обработку и обновление всей поступающей в налоговый орган информации необходимо производить непрерывно;
- информация должна быть систематизирована в таком порядке, который бы оптимально обеспечивал выборку отдельных категорий налогоплательщиков по заданным параметрам, с целью проведения сравнительного предпроверочного анализа по аналогичным налогоплательщикам;
- информация должна быть достоверной и максимально полной для отбора налогоплательщиков, в целях проведения эффективной выездной налоговой проверки.

Создание единой государственной информационной базы данных о налогоплательщиках, а также обеспечение высокого уровня информатизации налоговых органов позволило бы значительно упростить форму проведения камеральной проверки с одной стороны, и на основе глубокого автоматизированного камерального анализа, с другой стороны - обеспечить эффективный отбор налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки.

БУТЫЛЬКОВ М.Л.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВЛИЯНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Воздействие государства на экономику осуществляется в отношении различных субъектов, по разным направлениям разными методами. Одним из сегментов экономики, на который воздействует государство, является банковский сектор.

Развитие любой (в т.ч. и банковской) деятельности осуществляется под воздействием ряда факторов³¹. Факторы банковской деятельности, как и других областей жизнедеятельности государства, могут быть различны в зависимости от целей воздействия: экономические, политические, социальные и другие.

В целях исследования особый интерес представляет рассмотрение экономических факторов. Приводя понятие «фактор» к экономической науке, можно определить, что фактор - это единица совокупности, воздействующая на деятельность отдельных субъектов и объектов экономики страны. Все единицы совокупности взаимосвязаны и оказывают влияние друг на друга. Воздействие на один фактор влияет и на другие факторы, а также на всю совокупность в целом.

Экономические факторы банковской деятельности в зависимости от воздействующего субъекта можно разделить на внешние и внутренние. Внешние факторы - это мероприятия государства, направленные на кредитные организации. Внутренние факторы — это организация работы в самом банке, которая определяется кредитной, инвестиционной, учетной

³¹ Автор под термином «фактор» понимает следующее: фактор – существенное обстоятельство, условие процесса, явления, влияющее на что-либо; фактор влияет на деятельность, на процесс в определенном направлении; факторы могут находиться во взаимосвязи и взаимодействии.

политикой банка, его концепцией развития бизнеса, а также уровнем налогового менеджмента.

Внешние факторы по характеру воздействия можно разделить на прямые и косвенные. Прямые факторы непосредственно воздействуют на направления, объемы и инструменты банковской деятельности и нацелены в первую очередь или исключительно на банки. Косвенные факторы на прямую не связаны с банковской деятельностью и направлены в первую очередь на прочие виды деятельности, воздействуя на которые (например, на промышленное производство или добычу полезных ископаемых) влияют на направления и инструменты деятельности кредитных организаций (например, через кредитование или расчетно-кассовое обслуживание).

Специфика банковского сектора экономики определяет особенности факторов банковской деятельности.

К прямым факторам банковской деятельности можно отнести:

- лицензирование деятельности банков и отдельных их операций;
- денежно-кредитную политику Банка России (требования по соблюдению банками определенных экономических нормативов, дисконтная и залоговая политика, валютная политика);
- определение и установление принципов и методики бухгалтерского учета;
- налогообложение банков.

Налогообложение банков оказывает значительное влияние как на отдельные операции кредитных организаций, так и на их деятельность в целом, в чем проявляется налогообложение как одно из прямых условий банковской деятельности. Например, при высоких ставках налогов банки стремятся минимизировать показатель балансовой прибыли, создавая искусственные расходы и направляя средства в специализированные дочерние структуры. Предоставление же льгот, например, по налогообложению государственных ценных бумаг, доходов по кредитам предприятиям при-

оритетных отраслей экономики и т.д. призвано активизировать деятельность банков в указанных направлениях.

Принятие решения о внедрении того или иного инструмента сопровождается анализом их доходности. Доходность является видимым и открытым показателем, однако возникающие при реализации различных инструментов налоговые факторы могут свести первоначальную доходность к нулю или даже привести к убыткам. Поэтому при разработке банком новых направлений бизнеса, финансовых инструментов и предоставляемых клиентам услуг обязательно учитывается чистая доходность, т.е. доходность с учетом налогообложения.

Группа прямых факторов присуща банковскому сектору любого типа экономики. При этом велики значение и размеры косвенного механизма регулирования банковской деятельности, роль которых повышается в условиях децентрализованного управления экономикой страны.

К косвенным факторам банковской деятельности в широком смысле можно отнести всю совокупность тех факторов, которые воздействуют на другие сферы общественно-экономической жизни. Однако, учитывая специфику банковской деятельности, выделим такие факторы, как бюджетная, инвестиционная и налоговая политики государства.

Налоговую политику государства можно разделить на политику в отношении коммерческих банков и в отношении прочих организаций. Налогообложение коммерческих банков как непосредственно направленное на кредитные организации относится к группе прямых факторов банковской деятельности (было рассмотрено выше). Налогообложение организаций как клиентов банков также определяет активность кредитных организаций в тех или иных областях, в чем заключается сущность налогообложения как косвенного фактора банковской деятельности. Например, размещение в банках денежных средств на депозитных счетах требовало (до введения в действие части первой НК РФ) от организаций оформления со-

ответствующих документов в налоговых органах. Поскольку организациям это не всегда выгодно в силу тех или иных причин, они размещали средства в альтернативных финансовых инструментах банков, например, векселях.

Важным и существенным моментом является политика государства в обеспечении своевременности и полноты получения бюджетом средств для осуществления необходимых государственных расходов: установление момента уплаты налогов и сборов, определение перечня информации, необходимого для предоставления налоговым и другим органам власти, предусмотрение санкций за нарушение законодательства и др. Банки являются посредниками в перечислении налогов и сборов организаций в бюджет, длительное время осуществляли кассовое исполнение бюджета и вели счета налоговых инспекций и бюджетных организаций. Недостатки налогового законодательства породили специфический бизнес проблемных банков: неисполнение такими кредитными организациями платежных поручений клиентов на перечисление налоговых платежей в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. В соответствии с действующим законодательством обязанности налогоплательщика при этом считаются исполненными, а деньги в бюджет не поступают.

Место налогообложения в системе факторов банковской деятельности и роль налогов в экономике в целом позволяют сделать вывод о том, что с помощью налогообложения можно воздействовать на деятельность кредитных организаций.

Основная задача налогового воздействия на деятельность коммерческих банков на современном этапе заключается в переориентации вложений банков в реальный сектор экономики, а не в спекулятивные инструменты банковской деятельности (межбанковское кредитование, рынок ценных бумаг, валютные ценности).

Цена услуг, работ в любой области экономики формируется исходя из понесенных затрат, увеличенных на определенную норму прибыли, при этом налоги независимо от источника их уплаты являются для банков затратами. Отсутствие стимулирующих рычагов деятельности коммерческих банков повлечет за собой определенное сокращение деловой активности и снижение и без того низкого уровня собираемости налогов. В конечном счете, это приведет к сдерживанию экономического развития страны. Основной вопрос заключается в следующем: какими методами и по каким направлениям может осуществляться налоговое воздействие государства на банковскую деятельность.

Специфика развития и функционирования кредитных организаций определяет направления воздействия на их деятельность через налоги.

Налоговое воздействие государства может быть направлено как на отдельные элементы системы, так и на совокупность элементов. В частности, целью воздействия государства может являться совокупность банков (все банки в целом). Например, установление повышенной по сравнению с прочими субъектами экономики ставки налога на прибыль в целях уравнивания нормы прибыли банковского и других секторов и отраслей экономики. Целью воздействия государства может быть не вся совокупность банков, а ее отдельные элементы (банки). Примером в данном случае может служить поддержка банков, получивших в прошлых периодах убыток, путем предоставления льготы на покрытие таких убытков. Государство может стремиться к усилению или, наоборот, сдерживанию определенных направлений деятельности банков и отдельных операций кредитных организаций. Например, в целях стимулирования кредитования банками приоритетных отраслей промышленности государство предоставляет льготы по налогообложению доходов, полученных от предоставления таких кредитов.

Таким образом, направления воздействия в зависимости от поставленных целей можно дифференцировать как действующие на:

- совокупность банков (банковскую систему в целом);
- конкретный банк;
- направления банковской деятельности и отдельные операции кредитных организаций.

Учитывая широкий спектр банковской деятельности, историко-теоретические аспекты и специфику функционирования банковского сектора экономики, можно выделить следующие основные направления деятельности и операции кредитных организаций: ссудные операции, операции с ценными бумагами, валютные операции и операции с валютными ценностями, срочные сделки, развитие филиальной сети (региональная экспансия).

Определение направлений воздействия выдвигает на первый план другую проблему: какие методы налогообложения как фактора банковской деятельности использовать, в каком объеме и как они повлияют на деятельность кредитных организаций.

Можно выделить следующие общие методы налогового воздействия государства на деятельность коммерческих банков:

- законодательный;
- административный;
- судебный.

Законодательный метод подразумевает разработку и принятие новых налоговых законов, внесение изменений и дополнений в уже действующие законодательные акты и т.д. Выделение данного метода обусловливается тем, что российская экономика находится в постоянном развитии, появляются новые товары, работы, услуги, новые финансовые инструменты, изменяется гражданское и международное законодательство. Кроме того, в связи с изменением экономической ситуации появляется необходимость

государственного регулирования определенных отраслей и направлений деятельности экономических субъектов. Указанное требует своевременной корректировки законов о налогах в соответствии с происходящими в стране изменениями. Именно от оперативности и своевременности внесения изменений и дополнений в такие законы зависит полнота уплаты в бюджет налогов и максимальное снижение проблемных и спорных вопросов в силу отставания налогового законодательства от развития экономики страны и потребностей государства.

Законодательно можно как изменять систему налогообложения путем введения или отмены отдельных налогов, так и вносить корректировки в уже действующие законы, например, изменять объект налогообложения и ставки налогов. Таким образом, законодательный метод реализуется через введение или отмену налогов (изменение системы налогообложения); изменение налоговых ставок; предоставление или отмену льгот; изменение налоговой базы; установление санкций за нарушение налогового законодательства.

Российская налоговая система уже состоялась, поэтому ее совершенствование должно осуществляться эволюционным путем, без кардинального изменения налоговой системы, в частности, отменой неэффективных налогов либо заменой одних налогов (группы налогов) другими. Таким образом, воздействие государства на банки может осуществляться в основном изменением налоговых ставок и порядка определения налоговых баз, а также предоставлением или отменой льгот.

Изменяя налоговые ставки, государство создает дополнительные стимулы для отдельных элементов финансовых потоков и потоков товаров, работ, услуг. Система налоговых ставок, выполняя функцию государственного регулятора, постепенно усложняется и дифференцируется. Разные ставки налогов устанавливаются по отраслям, регионам, группам товаров и услуг. При сохранении системы налогов корректировка их значений по-

звolyет выборочно и временно изменять экономические условия функционирования отдельных групп налогоплательщиков. Например, льготирование при налогообложении доходов по государственным ценным бумагам (обложение по льготной ставке) способствовало активизации вложения средств коммерческими банками в такие инструменты. Установление же повышенной по сравнению с прочими налогоплательщиками ставки налога на прибыль явилось одной из причин минимизации банками налоговой базы.

Налоговые льготы государство предоставляет по видам деятельности. Регулирующая функция при этом состоит в переориентации потока используемых доходов. Целенаправленно стимулируются капиталовложения, самофинансирование, благотворительность.

Использование налогов в качестве регуляторов не сводится только к льготам. Налоговая нагрузка может изменяться также в зависимости от ставки налога, учетной политики, порядка определения затрат и формирования финансовых результатов, методов расчета налога и его уплаты. Конкретный инструмент выбирается с учетом специфики поставленной задачи, вида деятельности, типа организационно-правового оформления налогоплательщиков и т.д. Налоговая практика подтверждает, что инвестиции направляются в те сферы экономики, где выше доходность и меньше сроки окупаемости, и не обязательно в те области, где больше налоговых льгот.

Прямая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений сделала ответственность за налоговые нарушения одной из главных составляющих системы налоговых правоотношений и потребовала ее глубокой правовой регламентации. Вопросы применения такой ответственности всегда находились в центре внимания юридической науки, контрольной деятельности налоговых органов, а также в практике судебных органов.

Любая норма закона для обеспечения ее выполнения должна сопровождаться установлением ответственности за ее несоблюдение. Однако санкции не должны быть чрезмерно суровыми, чтобы не привести налогоплательщика к банкротству, в результате которого государство может потерять доход в будущем (ввиду отсутствия налогоплательщика). В целях справедливости и дальнейшего развития экономики должна быть предусмотрена широкая дифференциация ответственности по видам налоговых нарушений. При этом субъектами ответственности должны являться не только налогоплательщики, но и налоговые агенты, банки и иные кредитные организации, ответственные за перечисление налогов в бюджет или внебюджетные фонды, а также органы исполнительной власти за неправомерные и неправомерные действия.

Под административным методом налогового воздействия на деятельность банков понимается комплекс мер и мероприятий органов исполнительной власти, направленных на полную и своевременную уплату всех налогов и сборов.

Административный метод подразумевает не только контрольную работу налоговых органов, но и учетно-аналитическую и консультационную деятельность органов исполнительной власти. Таким образом, административный метод реализуется через работу налоговых органов непосредственно с налогоплательщиками (ответы на вопросы, разъяснение налогового законодательства: издание инструкций, методических рекомендаций, писем и т.п.); камеральную и выездную налоговые проверки деятельности коммерческих банков; анализ эффективности и целесообразности тех или иных налогов, взимаемых с коммерческих банков. Также можно выделить обязательные аудиторские проверки как форму административного метода налогового воздействия на деятельность кредитных организаций.

Скоординированная работа налоговых органов с налогоплательщиками и между собой, единая позиция всех территориальных подразделений

Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (далее по тексту - МНС РФ) по отдельным вопросам налогообложения, полное соответствие законодательству и оперативность их разъяснений способствуют повышению налоговой культуры налогоплательщиков, снижают их ошибки при расчете тех или иных налогов, поскольку большинство ошибок допускается не умышленно, а из-за неточности и запутанности законодательства и разъяснений налоговых органов.

Камеральные проверки призваны способствовать выявлению нарушений, допущенных налогоплательщиками, исходя из предоставляемой налоговым органам отчетности в целях проведения непосредственных проверок в банках. Таким образом, камеральные проверки являются одной из форм выборки необходимых для выездных проверок налогоплательщиков. Выездная проверка призвана выявлять нарушителей, способствовать повышению налоговой дисциплины и культуры, определять типичные ошибки и недостатки действующего законодательства в целях его дальнейшего совершенствования.

Согласно Федеральному Закону от 02.12.90 №395-1 "О банках и банковской деятельности" деятельность кредитной организации подлежит ежегодной проверке аудиторской фирмой, имеющей в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензию на осуществление таких проверок.

В связи с большим количеством коммерческих банков и значительным объемом предоставляемых услуг, ЦБ РФ и МНС РФ просто не в состоянии качественно и достаточно полно проверить деятельность большинства кредитных организаций. Роль обязательных аудиторских проверок как формы налогового воздействия заключается в помощи ЦБ РФ и МНС РФ контролировать деятельность коммерческих банков, в том числе порядок ведения бухгалтерского учета и исчисления и уплаты налогов. Аудиторская компания обязана составить заключение о результатах про-

верки, содержащее сведения о достоверности финансовой отчетности кредитной организации, выполнении ею обязательных нормативов, установленных Банком России, качестве управления кредитной организацией, состоянии внутреннего контроля и другие положения, определяемые федеральными законами и уставом коммерческого банка.

В результате реализации налоговых правоотношений могут возникать противоречия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Судебная власть³² призвана обеспечить защиту прав и интересов налогоплательщиков и государства, что определило выделение третьего метода налогового воздействия - судебного. Чем совершеннее и мощнее судебная система, тем больше возможностей для нормального функционирования субъектов экономики в рыночных условиях, и, следовательно, тем здоровее и сильнее экономика государства.

Судебную власть характеризует, прежде всего, правосудие, т.е. особая форма государственной деятельности, призванная решать вопросы налогообложения (применительно к области исследования) с позиции права.

Правосудие осуществляется специально для этого созданным органом - судом. При этом подразумевается, что правосудие осуществляется независимым судом, наделенным для его эффективного функционирования необходимыми властными полномочиями, а законодательная и исполнительная власть ни прямо, ни косвенно не вмешиваются в рассмотрение конкретных судебных дел. При рассмотрении судебных дел все участники равны перед законом и судом, а стороны процессуально равноправны и имеют одинаковые процессуальные возможности.

Наличие судебной защиты психологически способствует повышению налоговой культуры налогоплательщиков (в том числе и банков). При этом решения судов по спорным вопросам налогообложения обеспечива-

³² применительно к теме статьи рассматривается не вся судебная власть, а ее направление (арбитраж), обеспечивающее разрешение возникающих в процессе предпринимательской деятельности споров (экономические споры)

ют, как показывает практика, единые подходы к отдельным нормам налогового законодательства как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, что, в свою очередь, способствует уплате налогов в соответствии с законодательством. Кроме того, судебная власть обеспечивает полноту поступления налогов в бюджет и принимает решения по взысканию санкций. Эффективность судебного метода налогового воздействия определяется организацией работы судебных органов (полномочия судов, сроки рассмотрения дел и т.д.) и их финансированием (что непосредственно влияет на организацию их работы). В целом, судебным методом государство воздействует не только на банки, но и на органы исполнительной власти (принцип равноправия - все равны перед законом и должны его выполнять).

Направления и методы налогового воздействия находятся в непосредственной взаимосвязи и взаимозависимости: использование конкретного метода определяет направление воздействия, выбор конкретного направления подразумевает использование определенного метода воздействия. Так, изменяя систему налогообложения (введение или отмена налогов), а также ставки налогов, государство воздействует на банковскую систему в целом. Изменение налоговой базы может быть направлено как на банковскую систему в целом, так и на отдельные операции банков (например, при общем изменении порядка определения налоговой базы воздействие оказывается на все банки; при изменении порядка налогообложения срочных сделок - только на указанные операции банков-участников срочного рынка). Предоставлением или отменой льгот государство может воздействовать как на банковскую систему в целом (по тем льготам, которые касаются всех банков, например, существовавшая ранее льгота по отчислениям в резервный фонд), так и на отдельные банки (например, льгота по налогу на прибыль по убыткам предыдущих лет) и отдельные операции банков (льгота по государственным ценным бумагам). Аналогично опре-

деляется и обратная зависимость: при определении направлений воздействия вырабатываются и соответствующие методы.

Налоговое воздействие на деятельность коммерческих банков должно быть четко продуманным, поскольку результаты и последствия тех или иных факторов могут быть разными, а иногда и противоположными в долгосрочном и краткосрочном периодах. При осуществлении налогового воздействия следует исходить из приоритетов государства и экономики в целом (в т.ч. отдельных субъектов, в частности банков). Кроме того, необходимо анализировать возможные последствия нововведений в трех периодах: краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном, и уже исходя из полученных результатов исследования, определять эффективность и период действия тех или иных мер.

ВАРНАВСКИЙ А.В.
*ст. преподаватель кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ОПРЕДЕЛЕНИЕ КАТЕГОРИИ «СУБЪЕКТЫ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА» В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Впервые понятие малого предпринимательства было определено в 1988 году «Положением об организации деятельности малых предприятий» (Протокол № 6 заседания комиссии по совершенствованию хозяйственного механизма при Совете Министров СССР) от 06.06.1988 года. В этот период к числу малых относили государственные предприятия, на которых среднее число ежегодно работающих не превышало 100 человек. В соответствии с Постановлением Совета Министров СССР, принятым в августе 1990 года, к малым стали относить предприятия с числом ежегодно работающих, не превышающем: в промышленности - 200 человек, в науке и научном обслуживании - 100, в других отраслях производственной сферы - 50, в отраслях непроизводственной сферы - 25, в розничной торговле - 15 человек. Наряду с этим учитывался и объем хозяйственного оборота, право, на определение количественного значения которого предоставлялось союзным республикам. Однако величина хозяйственного оборота практически так и не была установлена.

При рассмотрении современной практики применения определения «субъекты малого предпринимательства» в Российской Федерации необходимо проводить разделение данного понятия в зависимости от целей его применения.

Так в целях поддержки и стимулирования развития субъектов малого предпринимательства применяется понятие, используемое в соответствии с Федеральным законом от 14.06.95 №88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». В соот-

ветствии с положениями названного закона к субъектам малого предпринимательства отнесены коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов РФ, общественных или религиозных организаций, благотворительных и иных фондов не превышает 25%; доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%, и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней: в промышленности, строительстве и на транспорте - 100 человек, в сельском хозяйстве, научно-технической сфере - 60, в оптовой торговле - 50, в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30, в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

В целях же налогообложения определение, установленное Федеральным законом от 14.06.95 № 88-ФЗ, не применяется. Здесь, необходимо обратить внимание на тот факт, что действующим (начиная с 01.01.2003 г.) законодательством о налогах и сборах вообще не предусмотрено применение определения «субъекты малого предпринимательства».

Данное определение применялось в рамках законодательства о налогах и сборах, в части Федерального закона от 27 декабря 1991 года N 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (действующего до введения главы 25 «Налог на прибыль организаций» части 2 Налогового Кодекса) и Федерального закона от 29 декабря 1995г. N 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства».

В рамках правоотношений, связанных с исчислением и уплатой налога на прибыль, в отношении субъектов малого предпринимательства

применялось определение соответствующее определению, установленному Федеральным законом от 14.06.95 № 88-ФЗ.

Действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности распространялось на индивидуальных предпринимателей и организации с предельной численностью работающих (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера) до 15 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности. При чем предельная численность работающих для организаций включала в себя численность работающих в их филиалах и подразделениях.

Под действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности не попадали организации, занятые производством подакцизной продукции, организации, созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий, а также кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Министерством финансов Российской Федерации должен был быть установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Одним из основных критериев, дающих право перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, являлось условие, при котором в течение года, предшествующего кварталу, в котором происходила подача заявления на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, совокупный размер валовой выручки данного налогоплательщика не должен был превысить суммы стотысячекратного минимального размера оплаты труда, устанавливаемого законодательством Российской Федерации на первый день квартала, в котором происходила подача заявления.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель, подавшие заявление на право применения

упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, считались субъектами упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности с того квартала, в котором происходила их официальная регистрация.

В настоящий момент, то есть с 01.01.2003 г., определение субъектов малого предпринимательства, в целях налогообложения, является своего рода обобщающим понятием, но не единым, используемым при налогообложении различными налогами. То есть, в рамках применения определенного налога или налогового режима, где предусматриваются возможные преимущества для такой категории налогоплательщиков, как субъекты малого предпринимательства, критерии, позволяющие применять эти преимущества, для каждого отдельного налога различны.

Так, статьей 145 главы 21 части 2 Налогового кодекса РФ «Налог на добавленную стоимость» предусмотрено предоставление права освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика для организаций и индивидуальных предпринимателей, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога на добавленную стоимость не превысила в совокупности один миллион рублей.

Положения данной статьи не распространяются на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары и (или) подакцизное минеральное сырье в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

В то же время, пунктом 3 статьи 286 главы 25 (части 2) Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» установлено, что организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

При применении специальных налоговых режимов также используются совершенно независимые друг от друга критерии.

В целях применения упрощенной системы налогообложения, в соответствии с положениями статьи 346.12 части 2 Налогового кодекса, для организаций такими критериями являются размер дохода от реализации, наличие филиалов или представительств, доля участия других организаций и остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. В части дохода от реализации вышеназванной статьей установлено ограничение в размере не более 11 млн. рублей (без учета налога на добавленную стоимость) по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Организации, имеющие филиалы и (или) представительства не вправе применять упрощенную систему налогообложения. В отношении участия других организаций ограничение установлено в размере не более 25 процентов. Причем не ограничена доля участия общественных организаций инвалидов в организациях, уставный капитал которых полностью состоит из их вкладов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов. И, наконец, в отношении остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, ограничение установлено в размере, не превышающем 100 млн. рублей.

Для индивидуальных предпринимателей положениями главы 26.2 Налогового Кодекса РФ «Упрощенная система налогообложения» не предусмотрено каких-либо отдельных критериев. Однако существует целый ряд ограничений, присущих как организациям, так и индивидуальным предпринимателям.

Так, в соответствии с пунктом 3 статьи 346.12 не вправе применять упрощенную систему налогообложения: банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом; нотариусы, занимающиеся частной практикой; а также организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Кроме того, не в праве применять упрощенную систему налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 Налогового кодекса; организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом Российской Федерации по статистике, превышает 100 человек.

И последнее условие: организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 Налогового кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные главой 26.2 части первой Налогового кодекса, по отношению к

таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности.

В целях применения единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности определены критерии, которые нельзя однозначно расценить как критерии, позволяющие выделить такую категорию налогоплательщиков, как субъекты малого предпринимательства. И в первую очередь, это связано с тем, что основным критерием при применении единого налога на вмененный доход являются виды предпринимательской деятельности, которые осуществляют хозяйствующие субъекты. То есть определяющим фактором являются не какие-либо количественные показатели, позволяющие путем применения ограничения в максимальном значении отделить категорию малых предприятий, а вид предпринимательской деятельности, что не является отличительной особенностью исключительно для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей. Хотя на практике плательщиками единого налога на вмененный доход в большинстве своем являются субъекты малого предпринимательства, но в тоже время существует целый ряд проблем, связанных с тем, что и крупные предприятия также подпадают под действие данного налога.

В сложившейся ситуации, когда отсутствует единое определение субъектов малого предпринимательства, используемое для всех налогов, возникает необходимость, по крайней мере, унификации всех существующих определений. Нормативно закрепленное применение единого определения позволит упростить механизм налогообложения малого предпринимательства и контроль налоговых органов, осуществляющих контроль за данной категорией налогоплательщиков.

Целесообразность применения единого определения в первую очередь возможно обосновать с точки зрения самих субъектов малого предпринимательства.

Так, в случае применения унифицированного определения заметно упрощается понимание субъектами малого предпринимательства законодательства о налогах и сборах, регулирующего непосредственно их правоотношения как налогоплательщиков.

Единое определение облегчает порядок применения льгот, предоставляемых данной категории налогоплательщиков, а, кроме того, более ярко выраженной становится взаимосвязь данных льгот со специальными режимами налогообложения. Использование унифицированного определения позволит сделать механизм поддержки и развития субъектов малого предпринимательства в рамках мероприятий, связанных с налоговой политикой государства, в отношении данной категории налогоплательщиков, оптимально прозрачным и последовательным.

С точки зрения государства, внедрение единого унифицированного определения субъектов малого предпринимательства, в первую очередь, позволит усовершенствовать механизм контроля за деятельностью данной категории экономических субъектов.

В части законодательства о налогах и сборах, применение унифицированного определения позволит в итоге прийти к возможности сопоставления льгот и преимуществ, предоставляемой данной категории налогоплательщиков, в рамках применения различных налогов.

И, безусловно, принципиальная необходимость в применении унифицированного определения проявляется при попытке формирования единой системы налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Как уже отмечалось, в том случае, когда в силу ряда причин единое унифицированное определение субъектов малого предпринимательства не может быть установлено хотя бы в рамках законодательства о налогах и сборах, все равно сохраняется необходимость в унификации всех существующих определений.

Для этого достаточно ввести хотя бы один единый, то есть используемый для всех налогов, критерий, позволяющий классифицировать субъекты малого предпринимательства как отдельную категорию налогоплательщиков. Основным критерием, используемым на данный момент, являются «доходы от реализации». Однако, значения этого критерия и механизм его расчета различны в зависимости от налога, где он используется.

Так, статьей 145 главы 21 части 2 Налогового кодекса РФ «Налог на добавленную стоимость» предусмотрено предоставление права освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика для организаций и индивидуальных предпринимателей, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога на добавленную стоимость не превысила в совокупности один миллион рублей.

В то же время, пунктом 3 статьи 286 главы 25 части 2 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» установлено, что организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

В целях применения упрощенной системы налогообложения, в соответствии с положениями статьи 346.12 части 2 Налогового кодекса РФ, для дохода от реализации организаций установлено ограничение в размере не более 11 млн. рублей (без учета налога на добавленную стоимость) по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

В отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, подлежащих переводу на уплату единого налога на вмененный доход, вообще не предусмотрено ограничение размера дохода от реализации.

Как видно при изучении определения в законодательстве о налогах и сборах такого критерия, как размер дохода от реализации, сопоставление показателей, используемых в различных налогах практически невозможно, ибо:

- при предоставлении права освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость используется понятие не «дохода от реализации», а понятие «выручки от реализации товаров (работ, услуг)». Данные понятия не являются равнозначными, к тому же понятие «выручка от реализации товаров (работ, услуг)» является одной из составляющих «дохода от реализации», что подтверждается содержанием ст. 249 Налогового кодекса РФ: «В целях настоящей главы доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав».

То есть, при предоставлении права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость учитывается исключительно «выручка от реализации товаров (работ, услуг)», а выручка от реализации имущественных прав, выручка от реализации основных средств и другие виды выручки, предусмотренные положениями статьи 315 части 2 Налогового кодекса Российской Федерации, не включается. Соответственно и сравнивать данные понятия не представляется возможным.

При сравнении размера дохода от реализации, используемого в качестве критерия, как в налоге на прибыль организаций, так и в упрощенной системе налогообложения, возникают затруднения, связанные с различными методиками расчета и периодами, в течении которых рассчитывается данный показатель.

Так, в налоге на прибыль организаций данный показатель рассчитывается как среднее значение показателя доходов от реализации за квартал,

где для расчета учитываются доходы, полученные за предыдущие четыре квартала. Ограничение для данного усредненного показателя устанавливается в размере трех миллионов рублей.

При применении упрощенной системы налогообложения данный показатель имеет ограничение в размере не более 11 млн. рублей по итогам девяти месяцев.

Сравнение этих показателей в некоторой степени некорректно, так как в первом случае это среднее значение за год, а во втором этот показатель имеет суммарное значение за 9 месяцев.

Отсутствие данного показателя в качестве определяющего критерия при применении единого налога на вмененный доход вообще приводит к потерям бюджетов всех уровней. Причем данная проблема существовала еще в тот момент, когда единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности был установлен Федеральным законом от 31.07.1998г. №148-ФЗ, а не введен в Налоговый кодекс в качестве специального режима налогообложения. Проблема заключалась и, что самое удивительное, заключается по-прежнему в том, что под действие единого налога на вмененный доход попадали не только субъекты малого предпринимательства, но и в достаточной степени крупные налогоплательщики.

Одновременное существование крупных налогоплательщиков и субъектов малого предпринимательства в рамках одного налогового режима делает данный режим бесполезным, как с точки зрения стимулирования, так и с точки зрения пополнения доходной части бюджета.

В сложившейся ситуации мероприятия, направленные на поддержку малого предпринимательства, приводят к катастрофическому уменьшению налоговых поступлений от крупных налогоплательщиков. В свою очередь, увеличение фискальной направленности данного режима налогообложения

негативно влияет на развитие непосредственно самих субъектов малого предпринимательства.

Исходя из невозможности сопоставления показателей, используемых в различных налогах, в качестве критерия, ограничивающего размер дохода от реализации, а так же обоснованности введения данного критерия в отношении единого налога на вмененный доход, необходимо в законодательстве о налогах и сборах либо ввести для всех налогов новый показатель, либо установить какой-либо из существующих в качестве единого показателя (представляется не совсем целесообразным установление в качестве единого критерия показатель, используемый в рамках налога на добавленную стоимость). При чем, значения этого показателя могут варьироваться в зависимости от налога, в рамках которого он применяется. Хотя применение различных значений показателя, с точки зрения единства налогообложения, требует дополнительного обоснования.

Как уже отмечалось, подобным критерием может быть не только размер дохода от реализации. Единым критерием может являться какой угодно фактор, но главное условие, чтобы этот фактор имел единый механизм определения его значения.

В принципе, все критерии отнесения к субъектам малого предпринимательства можно разделить на две группы. В первом случае это группа критериев, непосредственно выявляющих размер бизнеса. Во втором случае – это критерии, позволяющие оценить размер бизнеса по косвенным признакам. К первой группе относятся такие критерии, как: размер дохода от реализации, размер прибыли, численность работников, стоимость основных средств. Косвенными критериями могут выступать: вид осуществляемой деятельности, организационно-правовая форма, наличие или отсутствие филиалов или представительств, количество учредителей (акционеров, участников товарищества), организационно-правовая форма структура уставного капитала и другие.

Для определения субъектов малого предпринимательства оптимальным путем было бы применение нескольких критериев одновременно.

Так, к примеру, было бы целесообразно использовать в отношении всех преимуществ, предоставляемых субъектам малого предпринимательства, ограничение в зависимости от вида осуществляемой ими деятельности. То есть не включать в категорию субъектов малого предпринимательства банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональных участники рынка ценных бумаг, ломбарды, организации и индивидуальных предпринимателей, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых, организации и индивидуальных предпринимателей, занимающиеся игорным бизнесом, а также организации и индивидуальных предпринимателей, являющихся участниками соглашений о разделе продукции.

Кроме того, в качестве критерия отнесения к субъектам малого предпринимательства можно было бы использовать показатель средней численности работников за какой-то определенный период времени.

Небезынтересно отнесение хозяйствующих субъектов к малому предпринимательству по критериям, используемым в зарубежных странах.

Так в США Администрация по делам малого бизнеса (АМБ) считает бизнес малым, если он не доминирует в своей области деятельности и вместе с отделениями нанимает не более 500 человек. Это общая постановка вопроса. Но Администрация принимает также довольно полную классификацию отраслей по размерам для определения того, относится ли компания к малому бизнесу или нет. Например, в обрабатывающей промышленности к малым относятся фирмы с числом занятых менее 250 человек, а к крупным - более 1000. Предприятия же, в которых работает от 250 до 1000 занятых, относятся к малым в зависимости от стандартов конкретной подот-

расли. Так, в машиностроении по схеме АМБ имеется 41 подотрасль, из которых в 18-ти малым считается предприятие с числом занятых менее 250 человек, а в 12-ти подотраслях - малое предприятие имеет максимально 500 человек и в 6-ти подотраслях - малое предприятие имеет до 1000 человек.

Во Франции Всеобщая Конференция малых и средних предпринимателей дает следующее определение: «К малым и средним предприятиям относятся такие, в которых владелец имеет в своей собственности большую часть капитала, обеспечивает личное руководство своим персоналом и осуществляет с ним постоянный и прямой контакт». Количественные критерии во Франции малого бизнеса от 10 до 50 наемных работников.

В Германии принят термин «миттельштанд» (Mittelstand), что переводится как средний слой, но фактически включает малый и средний бизнес. Его количественные критерии в большей степени схожи с используемыми во Франции (малые предприятия 1-49 человек, средние - 50-499 человек).

Также во Франции, Германии и Италии существует статус ремесленника, поэтому предприятия с числом занятых менее 10 человек обычно относятся к ремесленному сектору.

В Японии верхний потолок малых и средних предприятий - 300 человек, в Великобритании 200 человек, а в некоторых скандинавских странах - 100 человек.

ВИШНЕВСКАЯ Н.Г.
*ст. преподаватель кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ И ЕГО МЕСТО В КОНЦЕПЦИЯХ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

С момента возникновения российской налоговой системы в 1991 году налоговое законодательство нашей страны претерпело значительные изменения. Устранены многие недостатки, противоречивые нормы, механизмы исчисления налогов стали более совершенными. Однако процесс совершенствования налогового законодательства должен продолжаться по следующим причинам. Во-первых, пробелы, неясности законодательства по вопросам исчисления многих налогов по-прежнему остаются. Во-вторых, происходит постоянная корректировка направлений реформирования экономики страны с целью обеспечения устойчивого экономического роста, что оказывает непосредственное влияние на состав задач, стоящих перед налоговой системой страны.

Одним из самых проблемных в отношении состояния нормативной базы является налог на прибыль. Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ вступила в силу 01.01.2002 года, и практически сразу был принят целый блок законов, вносящих в нее изменения, с целью устранения большого количества технических ошибок. Затем последовал своего рода мораторий на внесение изменений в главу 25 НК РФ. Налогоплательщикам и налоговым органам надо было привыкнуть к новым нормам, освоить на практике механизм исчисления и уплаты налога на прибыль по главе 25 НК РФ. Накопленный к настоящему моменту практический опыт позволяет критически оценить нормативную базу по налогу на прибыль и сделать предложения по ее совершенствованию. Дальнейшее развитие налога на прибыль должно осуществляться в рамках решения следующих задач.

Обеспечение необходимых поступлений в бюджет. Задача наполнения бюджета по-прежнему остается основной. В условиях ориентации страны на снижение налогового бремени способы обеспечения решения этой задачи несколько трансформируются. Помимо непосредственного аккумулирования налоговых платежей необходимо решить вопросы устранения существующей налоговой задолженности, предотвращения уклонений от исполнения налоговых обязательств в полном объеме за счет более эффективного налогового администрирования.

Стимулирование деловой активности. Два года назад ставка налога на прибыль была снижена с 35 до 24 процентов. В распоряжении предприятий должно остаться больше средств, которые при условии их направления на расширение и модернизацию производства позволят расширить налогооблагаемую базу за счет роста ВВП и увеличить поступления в бюджет. Кроме того, снижение ставки стимулирует расширение налогооблагаемого сектора экономики за счет сокращения теневого бизнеса, хотя это влияние оценить трудно.

Обеспечение нейтральности налогообложения. Законодательство по налогу на прибыль не должно предусматривать льготы дифференцированного характера. Все дополнительное стимулирование отдельных сфер деятельности и отдельных налогоплательщиков должно быть вынесено за рамки налоговой сферы и осуществляться прочими мерами государственного регулирования. Все налогоплательщики должны находиться в равных условиях, что будет способствовать развитию предприятий за счет конкурентного потенциала.

Налоговое стимулирование расширенного воспроизводства и модернизации за счет системы инвестиционных льгот. В данном случае принцип нейтральности не означает нейтральность налоговой системы к инвестициям. Учитывая сложную инвестиционную ситуацию в стране, налоговая политика, наоборот, должна иметь целевую направленность на стиму-

лирование инвестиций. Принцип нейтральности в этом случае проявляется в том, что инвестиционные льготы являются нейтральными по отношению к налогоплательщикам — на них имеют право налогоплательщики любых форм собственности, отраслевой принадлежности, прочих категорий. Инвестиционные льготы не выделяют приоритетные сферы бизнеса, а стимулируют начальные стадии воспроизводственного процесса. Потери бюджета от системы инвестиционных льгот в момент их предоставления компенсируются отложенным ростом поступлений в значительно большем объеме.

Налоговое стимулирование фундаментальных и прикладных исследований путем предоставления льгот для инновационно-технологических центров, венчурных фондов, инвестбанков. Учитывая, что доходы от инновационных технологий после их внедрения многократно перекрывают стартовые инвестиции, в перспективе предполагается значительный рост поступлений в бюджет.

Стимулирование развития интеграционных экономических процессов на межгосударственном уровне за счет учета тенденций унификации налогообложения прибыли. Участие России в процессах гармонизации налоговых систем различных стран является необходимым средством как для вхождения России в мировые экономические сообщества, так и для устранения диспропорций в налогообложении и создания на этой основе условий для свободного движения капиталов. Унификация налогообложения прибыли на современном этапе заключается в следующем:

- либерализация налогообложения за счет снижения и сближения ставок налога на доходы корпораций;
- обеспечения нейтральности налога на прибыль за счет сопоставимости баз налогообложения, отмены льгот отраслевого характера и применения сходных форм льготирования инвесторов.

Однако недопустимо формальное переложение европейских требований на российские условия без учета национальных особенностей России.

Упрощение налоговой системы и обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы.

Налог на прибыль имеет максимальный потенциал по сравнению с другими налогами для осуществления государственного регулирования. Однако следует отметить, что использование налоговых рычагов не является основным методом государственного регулирования. Тем не менее, оно должно применяться в комплексе с другими методами для увеличения эффективности регулирующего воздействия на экономику. Налоговая система в первую очередь должна решать фискальные задачи, поэтому государственное воздействие на экономику через налоговые механизмы должно осуществляться только при условии, что в перспективе эти мероприятия обеспечат решение задачи наполнения бюджета. Все сформулированные выше задачи налога на прибыль соответствуют этому требованию.

Изложенные выше задачи были учтены автором при построении собственной концепции налога на прибыль. Однако прежде чем ее изложить, рассмотрим концепции налога на прибыль других авторов.

В основе отечественных концепций налога на прибыль лежат два основных подхода. Первый связан с отменой налога на прибыль, а второй — с усилением его роли. Примером первого подхода служит проект группы ученых из Екатеринбурга под руководством д.э.н. В.Н. Фролова. Проект группы В.Н. Фролова основан на отмене налога на прибыль и усилении роли постоянных налогов. Под постоянными ученые понимают налоги, объем поступления которых в значительной степени известен заранее: налог на имущество, рента, налог на средства, использованные на потребление. В связи с тем, что В.Н. Фролов считает, что постоянные налоги стимулируют деловую активность, так как при росте объемов производства

величина постоянных налогов в расчете на единицу продукции снижается, он предлагает увеличить их долю в три раза.

Заметим, что условно все налоги предприятия можно отнести к затратам. Однако автор не может согласиться с позицией В.Н. Фролова. Действительно, при росте объемов производства доля постоянных налогов в структуре затрат на единицу продукции снижается. Но верно и обратное: при снижении объемов производства их доля в расчете на единицу продукции повышается. И это важно, т.к. сейчас можно говорить об определенных улучшениях в Российской экономике, а не о полной стабилизации. И еще, фиксированные налоги являются постоянными затратами для предприятий, но в тоже время — это постоянные доходы для государства. Государство с высокой долей гарантированных доходов является более финансово прочным. Однако предприятие с большой долей постоянных затрат является менее приспособленным к изменению ситуации на рынке, не привлекательно для инвесторов в силу высокого уровня производственного риска. Учитывая вышесказанное, нельзя однозначно говорить о стимулирующем характере постоянных налогов, проблему соотношения интересов государства и предпринимательства следует решать корректно.

Общеизвестно, что налоговая система тем более справедлива, чем больше она диверсифицирована. Каждый налог в системе выполняет свою функцию. Негативной чертой налога на прибыль является то, что он уменьшает прибыль, являющуюся целью предпринимательской деятельности. Но, с другой стороны, налог на прибыль связан с предпринимательской деятельностью. Обязанность уплатить этот налог возникает только тогда, когда в процессе этой деятельности возникла прибыль. Нет прибыли — нет и налога. И в этом положительное свойство налога на прибыль.

За отмену налога на прибыль выступают также М.Романов, Д.Суслов, А.Шефтель³³. Согласно предлагаемой ими модели налоговой системы все основные традиционные налоги отменяются, в том числе отменяется налог на прибыль. Остаются налоги на капитал (налоги на имущество) и рентные платежи. Альтернативу налогу на прибыль и НДС авторы видят в налоге на движение капитала в виде налога на получение денежных средств. Основные преимущества такой налоговой системы - устранение возможных путей уклонения от налогообложения при применении расчетно-определяемой налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и другим налогам, когда расчет составляет сам налогоплательщик. По мнению авторов более объективным будет подход, при котором облагаться будет сумма денежных средств в момент перехода права собственности. Предлагаемая ставка — 12-13%.

Предложение авторов достаточно интересно. Очевидно, что авторы делают расчет на значительное расширение налогооблагаемой базы при вовлечении под налогообложение операций, связанных с обналичиванием денежных средств. Однако налицо следующие недостатки предложенной схемы налогообложения. Во-первых, она не устраняет всех возможных путей уклонения от налогообложения. Во-вторых, материалоемкие производства, а также предприятия с низким уровнем переработки за счет изъятия налога на движение капитала окажутся нерентабельными. В-третьих, данная форма налогового изъятия является новой и для ее внедрения потребуются не только большой подготовительный период, но и возможно необходимость предварительного налогового эксперимента. В-четвертых, так как доходы бюджета в большей части будут зависеть от поступлений по налогу на движение капитала, введение этой системы представляется достаточ-

³³ Романов М., Суслов Д. Налоговые резервы России переходного периода. // Налоги, выпуск второй, 1999, с.28-33.

но рискованным мероприятием для бюджета, т.к. предлагаемая ставка определена на основании предварительных расчетов.

Д.С. Львов и группа научных сотрудников Центрального экономико-математического института РАН, напротив, считают, что роль налога на прибыль следует усилить. Они исходят из того, что налог на прибыль не является ценообразующими, и не вызывает механического увеличения затрат. Усиление роли налога на прибыль предлагается осуществить поэтапно. На первом этапе ставка налога на прибыль повышается до 45-55%, но НДС и налоги на заработную плату отменяются. На последующих этапах можно, по мнению ученых, было бы применить более эффективные формы налогообложения прибыли. Например, фиксированные, не зависящие от объема выпускаемой продукции отчисления от прибыли в бюджет. Такого рода платежи не подрывают заинтересованность производителей в увеличении прибыли и одновременно позволяют распределять налоговую нагрузку в соответствии с реальными возможностями производителей. Использование системы фиксированных платежей подготовило бы базу для перехода к рентному налогообложению. Перенос центра тяжести налогов на рентные платежи на последнем этапе приводит к значительному сокращению, а в отдельных приоритетных отраслях обрабатывающей промышленности - к отмене налогов. Снижаются цены на промышленную продукцию, повышается конкурентоспособность, расширяются рынки сбыта.

Концепция Д.С. Львова представляет несомненный интерес. Однако надо иметь в виду, что налоги на природные ресурсы в виде рентных или иных платежей все равно окажут давление на цену продукции. Высокие постоянные налоги возможны в отношении высокорентабельных сфер деятельности, но речь не должна идти о переводе всей экономики на подобную систему.

За преобладание прямого налогообложения над косвенным и за усиление роли налога на прибыль в перспективе выступает д.э.н. В.Д. Штун-

днок. Он предлагает будущую модель отечественной налоговой системы, стержнем которой будет налог на прибыль. Существующая бессистемная множественность федеральных, региональных и местных налогов упрощается, остаются мелкие «налоги-спутники» налога на прибыль³⁴. Следует согласиться с В.Д. Штундюк, автором концепции, что для экономически развитого общества основой налоговой системы должны стать прямые налоги. Однако нельзя согласиться, что основное удовлетворение фискальных потребностей государства должно происходить за счет прибыли предприятий. Учитывая особую роль налога на прибыль и зарубежный опыт представляется, что его фискальная функция будет постепенно уменьшаться, а его будущее значение определяется ролью универсального регулятора.

Нам модель налога на прибыль видится следующим образом.

Налог на прибыль сохраняется. Налог на прибыль наряду с другими основными налогами (НДС, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог и налог на имущество) образуют основу налоговой системы и являются абсолютно нейтральными по отношению к отраслевой принадлежности, организационно-правовым формам, формам собственности налогоплательщиков, прочим категориям налогоплательщиков.

Не подпадают под налогообложение базовыми налогами предприятия малого бизнеса, которые в добровольном порядке в соответствии с налоговым законодательством принимают решение о переходе на упрощенную систему. Преимущества, которые подразумевает упрощенная система для малого предпринимательства, не должны быть основаны на более низком уровне налогообложения. Эти преимущества должны состоять лишь в упрощении процедур учета и отчетности, что способствует экономии трудозатрат и затрат на оплату труда учетного аппарата.

³⁴ Штундюк В.Д. К вопросу о подходящем налогообложении предприятий в России.// Финансы, 1999, № 3, с.23-26.

Для предприятий, не принадлежащих к сфере малого бизнеса, уровень налогообложения через базовые налоги пропорционален для всех и изначально рассчитан исходя из среднеотраслевого уровня рентабельности без учета естественных монополий (мы оцениваем его в 8-10%). Сверхприбыли высокорентабельных отраслей должны изыматься за счет обложения через дополнительные специфические налоги. В большинстве стран мира для этой цели применяются акцизы (их преимущество в данном случае проявляется в том, что эта форма изъятия может применяться и для услуг, и для товаров). В качестве повышенного налогообложения пользователей природных ресурсов должны использоваться рентные платежи. В перспективе, и в этом следует согласиться с другими авторами, обложение высокорентабельных отраслей должно осуществляться за счет ренты. Размер рентных платежей должен быть поставлен в зависимость от объемов добычи. Только такие платежи обеспечивают финансовую прочность предприятий. Переход на рентные платежи подразумевает большую подготовительную работу, связанную с разработкой кадастров и организацией независимого учета добычи.

Основной ролью налога на прибыль, как одного из базовых налогов, должна стать регулирующая роль. Будучи нейтральным к любым категориям налогоплательщиков, налог на прибыль должен оказывать стимулирующее воздействие на начальные стадии воспроизводственного процесса. На данном этапе объектом воздействия налога на прибыль должны стать инвестиции в действующее производство и фундаментальные исследования. Регулирующее воздействие налога на прибыль осуществляется за счет изменения ставки и использования льгот. Соотношение между льготами должно зависеть от приоритетов страны. В перспективе налог на прибыль должен рассматриваться только как универсальный регулятор.

Сохранение в переходный период фискального значения налога на прибыль. Переходный период связан с переориентацией страны с сырьевो-

го экспорта на внутренний рынок или до момента построения системы рентных платежей. Налог на прибыль наряду с регулирующей имеет фискальную роль, поэтому отмена его в будущем или снижение ставки ниже уровня в 24% представляется нецелесообразной. На данном этапе следует учитывать фискальное значение налога на прибыль по следующим причинам: экономика России в настоящее время ориентирована на сырьевой экспорт. Динамика мировых цен на энергоносители в последние годы была такова, что обеспечила значительный рост поступлений налоговых платежей в бюджет России, при чем в основном за счет налога на прибыль, т.к. экспорт освобожден от НДС. Статистические данные демонстрируют четкую связь между поступлением налога на прибыль и ценой на нефть. В перспективе фискальная роль налога на прибыль полностью заменяется регулирующей.

Так же автор придерживается точки зрения, в соответствии с которой, дальнейшее изменение в налоговой системе должно произойти за счет увеличения прямого налогообложения с физических лиц. Можно привести следующие доводы:

1) Чем богаче становится человек, тем больше средств у него остается для накопления. После взимания заниженного подоходного налога государство рассчитывает на изъятие через косвенное налогообложение в процессе потребления, но в случае накопления это не произойдет, в результате бюджет не дополучит средства и воздействовать в этой ситуации через косвенное налогообложение бессмысленно.

2) Всегда остро, особенно в современной России, стоит проблема ухода от налогов. Когда человек остается один на один со своей обязанностью уплатить положенные налоги и ответственностью за неуплату, то следует ожидать большего положительного результата, чем в том случае, когда государство вступает в налоговые отношения с предприятием, кото-

рое всегда преследует цель снижения налоговых платежей и имеет для этого соответствующий квалифицированный штат.

Предложенная модель реформирования налога на прибыль позволит максимально приблизиться к оптимальной налоговой системе.

ГАСКАРОВА И.Н.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВОДНЫХ РЕСУРСОВ

Россия является одной из самых обеспеченных водными ресурсами стран. На ее долю приходится около 20% мировых запасов пресных поверхностных и подземных вод. Однако распределение водных ресурсов по ее территории крайне неравномерно и, кроме того, качество воды, особенно в центральных и южных районах европейской части России невысокое по ряду причин.

На долю этих районов приходится более 8% водных ресурсов, в то время как численность населения и промышленного потенциала достигает 80 %.

Из 2,5 миллионов рек России активно используются в хозяйстве только 125 тысяч рек, что составляет всего 5%.

В водные объекты сбрасывается огромное количество сточных вод (около 55,6 км³), с которыми поступают загрязняющие вещества, причем наибольшая часть приходится на такие реки, как Волга, Нева, Дон, Обь.

Поэтому проблема эффективного использования водных ресурсов в современных условиях столь серьезна и требует безотлагательного осуществления необходимых мероприятий по восстановлению и охране водных объектов.

Сложившаяся в стране практика платного водопользования за последние два десятилетия претерпела изменения, однако существенного улучшения в использовании и сохранности водных ресурсов не произошло.

С 1982 года взималась плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем, которая в соответствии с Законом «Об основах

налоговой системы Российской Федерации» была отнесена к налогам субъектов Российской Федерации, устанавливалась законодательными актами РФ и взималась на всей территории России.

Кроме того, в бюджет вносилась плата за безвозвратное водопотребление, объем которого исчислялся в виде разницы между объемом воды, забранной из водных объектов и объемом сброшенных сточных вод.

Для определения платы за воду в основу была положена система базовых тарифов, предусмотренных преysкурантом 1988 года, но практически введенных с 1990 года. Тарифы дифференцировались в зависимости от того, из каких источников осуществлялся забор воды – из поверхностных или подземных источников. Кроме этого в основу была положена система доплат и скидок, связанных с учетом дефицитности или избытка водных ресурсов. При этом право устанавливать доплаты и скидки по подземным источникам воды, было предоставлено субъектам Российской Федерации.

Размер платы за 1 м³ безвозвратного водопотребления устанавливался по другому принципу, исходя из средневзвешенного тарифа платы за воду, рассчитанного для конкретного предприятия и увеличенного в 1,25 раза.

Плата за пользование морскими водами не вносилась в бюджет.

Льготы по размеру платы были установлены только для предприятий теплоэнергетики. Количество льгот было ограничено. Действовала система ограничения (лимитирования) использования водных ресурсов на основе выдаваемых разрешений. Сложившаяся практика лимитирования потребления водных ресурсов должна была обеспечивать их рациональное использование. Но суммы платы до 1997 года носили по сути символический характер, поэтому принятая система отнесения затрат на себестоимость либо на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятий, в зависимости от соблюдения установленных лимитов или их превышения, также не

оказывала влияния на финансово-экономические показатели деятельности предприятий.

Основой обеспечения экономного и рационального потребления водных ресурсов является установление правовых норм их использования и контроля. В этой связи важной вехой явилось принятие Водного кодекса Российской Федерации. Водный кодекс предусматривает экономическое регулирование использования, восстановления и охраны водных объектов.

Федеральным законом РФ от 06.05.98г. №71-ФЗ была введена плата за пользование водными объектами, которую по сути можно отнести к экономической категории «налог», так как, во-первых, она соответствует определению налога, данному в ст.8 первой части Налогового кодекса РФ; во-вторых, общим условиям установления налогов и сборов (ст. 17 Налогового кодекса РФ); в-третьих, с 1999 года эта плата относится к федеральным налогам и определена как «водный налог»; в-четвертых, выделена в самостоятельный источник доходов бюджета в составе налоговых поступлений по платежам за природные ресурсы.

Однако до официального введения водного налога используются такие термины, как плательщики, объект платы, платежная база, ставка платы.

Этим же Федеральным законом с 1998 года были установлены минимальные и максимальные ставки платы за пользование водными объектами. На их основе Постановлением Правительства РФ №818 были утверждены максимальные и минимальные ставки по бассейнам рек, озерам, морям, экономическим районам в разрезе различных видов пользования водными объектами.

Конкретные ставки платы за пользование водными объектами разрабатываются законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации.

Таким образом, с 1998 года была сформирована трехступенчатая система платы за пользование водными объектами.

В отдельных случаях ставки могли устанавливаться в пониженных размерах. Например, в целях социальной поддержки населения при пользовании водными объектами для водоснабжения населения в жилищном фонде размер ставки повсеместно не должен превышать установленного минимального уровня за 1 тысячу м³ воды, забранной из водного объекта. Однако в связи с увеличением ставок платы за пользование водными объектами норма, устанавливающая льготу по ставке платы при заборе воды для водоснабжения населения, возросла с 30 рублей за 1 тысячу м³ воды забранной из водного объекта до 60 рублей.

В 2001 году Федеральным законом РФ от 07.08.2001 года №111-ФЗ были внесены изменения в Федеральный закон РФ от 06.05.98 № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами»:

во-первых, уточнен круг плательщиков, с которых взимается плата за пользование водными объектами. Это организации и предприниматели, непосредственно использующие водные объекты. Если ранее к плательщикам платы за пользование водными объектами относились организации, имеющие на своем балансе гидроэлектростанции и осуществляющие выработку электроэнергии, то после внесения изменений в закон к плательщикам отнесены организации, осуществляющие эксплуатацию гидроэлектростанций, т.е. сами гидроэлектростанции. Также уточнено определение плательщиков при передаче основных средств (сооружений или устройств, с помощью которых осуществляется пользование водными объектами) в аренду. В данном случае плательщиками будут являться лица, непосредственно пользующиеся водными объектами и указанные в лицензии;

во-вторых, в состав водных объектов с 2002 года отнесены подземные водные объекты. Плата не взимается только за пользование теми объ-

ектами, воды которых содержат полезные ископаемые, природно-лечебные ресурсы либо используются для получения тепловой энергии;

в-третьих, были повышены ставки платы, которые, как и прежде, являются не фиксированными, а вилочными.

При этом следует обратить внимание, что ставки платы за пользование водными объектами сохранили трехступенчатый характер.

Размер максимальных ставок в 2002 году за забор воды во всех экономических районах и бассейнах рек по сравнению с 1998 г. увеличился в 2 – 2,1 раза.

Разница в размерах минимальных ставок существеннее.

По другим видам водопользования рост ставок был более весомым. Например, для плательщиков, эксплуатирующих гидроэлектростанции минимальные ставки увеличены в 8 раз, а максимальные ставки – в 4 раза. Для плательщиков, добывающих полезные ископаемые, размещающих плавательные средства, коммуникации, здания, сооружения, оборудование и проводящих буровые и строительные, а также иные работы в акватории водных объектов ставки платы за воду увеличены соответственно в 4,5 и 3 раза.

Вследствие того, что в 2002 году возникали ситуации, когда на уровне субъектов Российской Федерации конкретные ставки плательщикам не были установлены, им было предоставлено право применять действовавшие ранее ставки, увеличенные в 2 раза. В ряде случаев для плательщиков использование данного положения было даже выгодно, так как имел место рост ставок более чем в 2 раза. Но интересы бюджета в данной ситуации существенно ущемлялись.

До установления в законодательном порядке ставок платы за пользование подземными водными объектами по категориям плательщиков водопользователям было разрешено исчислять плату за пользование этими объектами, исходя из соответствующих минимальных ставок платы, ут-

вержденных по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам Постановлением Правительства РФ от 21.11.2002г. №826. Это также приводило к сокращению доходной части бюджета.

Сохранилась система лимитирования использования водных объектов, предусмотренная статьей 4 Закона «О плате за пользование водными объектами».

Так, действующие ставки платы увеличиваются в 5 раз в следующих случаях:

при заборе или сбросе воды сверх установленных лимитов в части превышения лимитов;

при пользовании водными объектами без соответствующих лицензий (разрешений).

В соответствии с положениями 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации (п.п.1 п.1 ст.264) суммы начисленной платы за воду относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Следовательно, для целей налогообложения прибыли они учитываются в полном объеме. В Налоговом кодексе не установлено никаких ограничений в учете сумм платы за пользование водными объектами, исчисленных по повышенным ставкам. На наш взгляд, это положение не вполне правомерно, так как не способствует соблюдению установленных лимитов и, следовательно, рациональному использованию и охране водных объектов и окружающей природной среды.

Одной из проблем является правильное исчисление платы за пользование водными объектами при отсутствии водоизмерительных приборов и обеспечение строгого контроля за объемами потребленных водных ресурсов и сбросом сточных вод.

Нерешенными остались вопросы об уточнении понятия «водоснабжение населения», о применении повышенных ставок платы при отсутст-

вии лицензии на водопользование, а также порядок расчета платежей за пользование водными объектами при потерях воды.

Повышению уровня организации налогового контроля по плате за пользование водными объектами должна способствовать разработанная в 2002 г. новая форма налоговой декларации по плате за пользование водными объектами (с изменениями, введенными с первого квартала 2004 г.).

28 июля 2004 г. Президентом Российской Федерации был подписан Федеральный закон «О водном налоге» (гл. 25.2), который вступит в силу с 01.01.2005 г. Соответствующие изменения были внесены в ст. 19 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В Федеральном законе о водном налоге выведен из перечня объектов налогообложения такой объект водопользования, как выброс сточных вод в водные объекты, что является основным новшеством закона. Статьей 333.12 установлены специфические налоговые ставки по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам. Водный налог, в отличие от действующего закона, не предоставляет право законодательным (представительным) органам власти субъектов Российской Федерации устанавливать льготы отдельным категориям налогоплательщиков. Не предусматривается повышение ставок за безлицензионное пользование водными объектами, что будет способствовать сокращению жалоб, рассматриваемых в арбитражных судах по вопросам, связанным с неправильным начислением санкций за безлицензионное использование водных объектов, но в значительной степени ослабит их рациональное использование.

На период с 01.01 по 31.12.2005 г. предусматривается понижающий коэффициент (0,85) к ставке налога за забор воды из поверхностных водных объектов для технологических нужд в пределах установленных лимитов в отношении налогоплательщиков, осуществляющих эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики с использованием прямой схемы водоснабжения.

Восстанавливается льгота, прекратившая свое действие с 1 января 2003г., о ставках налога при заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения.

Однако проблемным остается вопрос об использовании поступающих сумм водного налога. Водный кодекс РФ установил систему платежей, связанных с использованием водных объектов, включающую водный налог и плату, направленную на восстановление и охрану водных объектов. Федеральным законом №71-ФЗ 1998 г. было предусмотрено, что на осуществление мероприятий по восстановлению и охране водных объектов должно направляться не менее 50% поступающей платы.

В главе 25.2 «Водный налог» порядок зачисления налога не установлен.

Необходимо, на наш взгляд, четко регламентировать механизм формирования средств и финансирования расходов на восстановление и охрану водных объектов, учитывая, что Федеральный фонд восстановления и охраны водных объектов с 01.01.2001 г. ликвидирован.

В 2004 г. прогнозируемые поступления водного налога в консолидированный бюджет субъектов федерации с учетом исходных параметров, рассчитанных в проекте закона о водном налоге должны составить 8,4 млрд. руб., что соответствует уровню поступлений, прогнозируемых на 2003 год.

Вступление в силу главы 25.2 Налогового кодекса «водный налог», создание (по предложению проф. Павловой Л.П.) региональных институтов водных отношений, принадлежащих как государству, так и водопользователям должно усилить эффективность механизма взимания и расходования налога.

ГОЛУБЕВА Л.П.
доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ

ТАМОЖЕННЫЕ ПОШЛИНЫ КАК ОРУДИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

В соответствии с налоговым и таможенным законодательством Российской Федерации при пересечении таможенной границы РФ взимаются такие налоги как таможенные пошлины, акцизы и НДС.

Кроме того, на таможенной границе взимаются различные сборы, которые представляют собой своеобразную плату за услуги таможенных органов. К ним относятся:

сборы за выдачу лицензий таможенными органами Российской Федерации и возобновление действия лицензий;

сборы за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению и возобновление действия аттестата;

таможенные сборы за таможенное оформление;

таможенные сборы за хранение товаров;

таможенные сборы за таможенное сопровождение товаров;

плата за информирование и консультирование;

плата за принятие предварительного решения;

плата за участие в таможенных аукционах и др.

Исторически расцвет таможенных пошлин можно отнести еще к средним векам, где они являлись одним из главных видов государственных доходов в условиях феодальной раздробленности. Они не потеряли своего значения и в период развития рыночных отношений. С формированием единых национальных государств их взимание переместилось с внутренних на внешние границы государства. В 19-20 вв. таможенные пошлины становятся важнейшим орудием во внешнеэкономической борьбе и конкуренции среди развитых, а позднее развивающихся стран. В СССР опыт ис-

пользования этого орудия был потерян в связи с введением в 1929 г. монополии внешней торговли, при которой таможенные пошлины практически полностью потеряли свое значение.

Шестидесятилетний перерыв в активном использовании таможенных пошлин привел к тому, что их появление в качестве одного из крупных доходов государственного бюджета вызвал теоретические споры об их юридической природе.

В соответствии с Законом о таможенном тарифе таможенная пошлина определена как платеж, взимаемый таможенными органами Российской Федерации при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Выяснить юридическую природу таможенной пошлины значит определить, чем она является – налогом или собственно пошлиной. По этому вопросу существуют разные позиции. Российское законодательство не проводит четкого разграничения понятий «налог» и «пошлина», ограничиваясь общей констатацией. Федеральным законом от 15.08.96 г. «О бюджетной классификации» таможенная пошлина рассматривается как налоговый доход бюджета. Ст. 13 НК РФ перечисляет таможенную пошлину в перечне платежей, входящих в налоговую систему, отнеся ее к федеральным налогам и сборам.

Само название «пошлины» навело некоторых авторов на мысль о том, что этот вид бюджетных доходов нужно отнести к разряду пошлин и сборов, а не собственно налогов. Отсутствие налогового характера у таможенной пошлины они видят в том, что она является платой за пересечение товаром государственной границы, т.е. несет в себе элемент платы за услугу.

В ответ на этот довод напрашивается аналогия с акцизами. Как уплата акцизов является неотъемлемым условием выпуска подакцизных това-

ров в обращении, так и уплата таможенной пошлины является неотъемлемым условием ввоза или вывоза товара. Однако никто не утверждает, что акциз — это плата за совершение операций по реализации подакцизных товаров, а не налог.

Отрицание налоговой природы у таможенных пошлин связывают также с ведомственным противоречием. Таможенные пошлины взимаются не налоговыми, а таможенными органами. Порядок их исчисления и взимания регулируется Таможенным кодексом РФ (новая редакция принята 25.04.2003г.) и Законом «О таможенных тарифах» № 5003-1 от 21.05.1993г. На этом основании, например, Пансков В.Г. в своем учебном пособии «Налоги и налогообложение в Российской Федерации» утверждает, что таможенная пошлина до введения соответствующей главы Налогового кодекса не входит в налоговую систему России. По мнению автора, это утверждение прямо противоречит ст. 13 НК, в которой таможенная пошлина указана в числе федеральных налогов и сборов.

Таможенная пошлина обладает основными налоговыми характеристиками. Во-первых, природа таможенной пошлины не содержит признака добровольности уплаты. Уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением. Во-вторых, таможенная пошлина не представляет собой плату за оказание услуги и взыскивается без встречного удовлетворения. В-третьих, поскольку поступления от уплаты таможенных пошлин не предназначены для финансирования конкретных государственных расходов, постольку таможенную пошлину можно отнести к общим налогам. В-четвертых, правовое регулирование отношений по уплате таможенных пошлин носит односторонний характер и исключает возможность субъектов этих таможенных правоотношений договариваться по вопросам размера, оснований, сроков и других аспектов налогообложения.

Таможенная пошлина налоговым кодексом РФ отнесена к федеральным налогам, а бюджетная статистика учитывает поступления от нее в числе налоговых доходов федерального бюджета.

В зарубежной практике таможенные пошлины рассматриваются как разновидность косвенных налогов. Так, в доходной части государственного бюджета Великобритании таможенные пошлины включаются в раздел «Косвенные налоги».

Таможенным пошлинам, как и налогам, присуще ярко выраженное выполнение фискальной и регулирующей функций.

Фискальное значение таможенных пошлин в Российской Федерации весьма велико. Как и во всем мире, они поступают в федеральный (центральный) бюджет. В 2000 г. они дали 25% всех налоговых поступлений федерального бюджета, в 2001 г. — более 17%, пропустив вперед только НДС. По этому показателю Россия находится на уровне слаборазвитых стран Азии и Северной Африки. В бюджетах высокоразвитых стран доля таможенных пошлин составляет меньше 1%.

Высокое фискальное значение таможенных пошлин в бюджете РФ можно объяснить двумя основными причинами.

Во-первых, высокой зависимостью России от внешней торговли, и прежде всего от экспорта сырьевых товаров (в особенности нефти и газа). Экспортные пошлины дают половину всех поступлений от таможенных пошлин, в том числе пошлины на нефть — около 90% от всех экспортных пошлин. В мировой экономике такое явление называется моносырьевой зависимостью, что характерно для слаборазвитых стран. Что касается импорта, то и здесь наблюдается зависимость экономики от импорта продуктов питания, предметов широкого потребления и средств производства, которые или вообще не производятся в стране или производятся в недостаточном количестве и недостаточно высокого качества.

Явно выраженное фискальное направление имеет обложение импортными пошлинами товаров, которые не могут производиться в России (например, по климатическим причинам) и, значит, не являются конкурентами для аналогичных товаров внутри страны. Например, тропические плоды и орехи облагаются по ставке 15%, но не менее 0.075 евро за кг.

Вторая причина высокой доли таможенных пошлин и таможенных поступлений в целом (более 30% налоговых доходов федерального бюджета в 2001 г.) — низкая эффективность «внутренних» налогов, которая объясняется как объективными (узкая налоговая база), так и субъективными причинами (например, низкий уровень платежной дисциплины, уклонение и обход налогов).

Регулирующая функция таможенных пошлин состоит в их воздействии на размеры ввоза и вывоза товаров, тем самым защите интересов внутреннего рынка и экономического развития страны, а также влиянии на торговый и платежный баланс.

Таможенные пошлины имеют наибольшее значение среди налогов, таможенных пошлин, взимаемых при пересечении таможенной границы РФ. Дело в том, что НДС и акцизы при их взимании на таможне играют роль выравнивающих налогов. Они ставят импортные товары, которые в стране происхождения при их экспорте в Россию были освобождены от НДС и акцизов, в равное ценовое положение с аналогичными российскими товарами. Национальные производители и продавцы платили эти налоги при реализации товаров на территории РФ, соответственно их цены включают налоговые надбавки. Взимание НДС и акцизов делает цены на импортные товары выше на величину данных надбавок.

В отличие от НДС и акцизов, таможенные пошлины призваны не просто выравнивать ценовые условия реализации иностранных и национальных товаров, но и увеличивать цены импортных товаров по сравнению с российскими аналогами.

С точки зрения выполнения тех или иных экономических задач российские таможенные пошлины имеют такое же значение как и в других странах мира.

Протекционистские (защитительные) пошлины защищают внутренний рынок от проникновения иностранных товаров, конкурирующих с товарами отечественного производства. С одной стороны, такая защита способствует развитию национального производства отдельных товаров и даже целых отраслей, однако, с другой стороны, чрезмерная защищенность не способствует созданию здоровой конкуренции.

Интересен пример защиты российской чайной промышленности. В 1997 г. были введены дифференцированные ставки таможенных пошлин на импорт чайного сырья (5%) и расфасованного чая (20%). Это дало мощный стимул развитию отечественной чайной промышленности. С другой стороны, даже сравнительно высокие ставки таможенных пошлин на автомобили (30%) не могут вывести из застоя автомобильную промышленность.

Необходимо учитывать специфическую роль таможенных пошлин как регулятора внешнеторговой конъюнктуры. В связи с этой ролью таможенные пошлины должны быть гибкими и подвижными, чтобы их можно было менять, реагируя на потребности мирового рынка.

Сейчас эта особенность учитывается порядком установления и изменения таможенных пошлин. Ставки ввозных таможенных пошлин определяются Правительством Российской Федерации. Ставки ввозных таможенных пошлин на одни и те же товары не могут изменяться чаще, чем один раз в шесть месяцев. Единоновременно ставки не могут быть повышены более чем на 10 процентных пунктов для адвалорных ставок или эквивалентного значения для специфических. Решения Правительства РФ об изменении ставок ввозных таможенных пошлин вступают в силу не ранее, чем через 180 дней после их официального опубликования, за исключением

случаев, когда такие изменения ведут к понижению ставок (постановление Правительства РФ от 22.10.97 г. № 1347).

При принятии в будущем главы Налогового кодекса, посвященной таможенным пошлинам, необходимо обязательно предусмотреть механизм гибкого изменения ставок таможенных пошлин в зависимости от экономической конъюнктуры. Такой механизм имеется, например, в законодательстве США, где президент, как глава государства, имеет право изменять ставки таможенных пошлин на 50% без утверждения конгресса.

Экспортные таможенные пошлины — это не только метод изъятия сверхприбылей экспортеров в бюджет. Они могут служить орудием защиты внутреннего потребителя и наполнения внутреннего рынка необходимыми товарами. Так, с 1.01.01г. установлены запретительные пошлины на нефтепродукты, необходимые для внутреннего потребления, на уровне 39 евро за тонну.

Другой путь использования таможенных пошлин для достижения политических и экономических целей — применение особых видов пошлин в целях защиты интересов Российской Федерации, когда ввоз иностранных товаров наносит или угрожает нанести ущерб отечественным производителям подобных товаров, а также препятствует организации и расширению производства таких товаров, а вывоз отечественных товаров ведет к потере доходов бюджета нашей страны.

В российской практике применяется несколько видов таких пошлин: антидемпинговые, компенсационные и специальные. Наиболее часто применяются специальные пошлины. Например, на период с 10 августа 2001 г. по 10 августа 2004 г. введены ставки специальных пошлин на крахмал картофельный в размере 30%, но не менее 0,11 евро за 1 кг.

Так как специальные пошлины могут применяться в качестве ответной меры на дискриминационные действия других государств, ущемляющие интересы России, то в 2001 и 2002 г. были введены повышенные по-

шлины против двух стран — Венгрии и Литвы, которые ввели антидемпинговые пошлины против российского цемента. Необходимость применения ответных мер стоит достаточно остро, т.к. количество санкций, действующих против России возросло с 13 в 1992 г. до 117 в 2002 г.

Применение антидемпинговых, компенсационных и специальных таможенных пошлин осуществляется при наличии соответствующих условий и обстоятельств, выявленных в результате расследований, проводимых государственными органами РФ.

Для координации работы по подготовке предложений по регулированию внешнеторговых операций в 1997 г. создана правительственная комиссия по защитным мерам во внешней торговле и таможенно-тарифной политике. В настоящее время ведется антидемпинговое расследование в отношении импорта оцинкованной стали из Казахстана и Украины.

Для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров могут устанавливаться сезонные пошлины. Они отличаются тем, что связаны с периодическими сезонными колебаниями цен на отдельных товарных рынках, в особенности сельскохозяйственных продуктов. Период применения сезонных пошлин ограничен шестью месяцами. В период их действия обычные ставки, установленные по данным товарам в таможенном тарифе, не применяются. Так, с 1 июля 2002 г. была введена сезонная пошлина на сахар-сырец в размере 50%, но не менее 150 евро за тонну.

В виду того, что таможенные пошлины не могут быть застывшими и закостенелыми, в Таможенный тариф России вносились изменения достаточно часто. После принятия Закона о таможенном тарифе в 1993 г. были приняты новые редакции в 1995, 1997, 2001 и 2002 годах. Менялись размеры и виды ставок, товарная номенклатура. Однако оставался неизменным принцип эскалации тарифа, в соответствии с которым изменялся размер ставок таможенных пошлин: чем больше добавленная стоимость, тем выше ставки. В соответствии с этим принципом размер ставок повышается в

зависимости от степени обработки изделий для того, чтобы оградить внутренний рынок от потока импортных изделий и создать наиболее благоприятный режим конкуренции и реализации отечественным товарам.

По наименьшим ставкам облагается сырье и пищевые продукты с целью снижения издержек отечественного производства на сырье и обеспечения населения продуктами питания. Ставки на них составляют от 0% до 5%.

По более высоким ставкам взимаются пошлины с готовых изделий. Это должно стимулировать развитие отечественной промышленности и создавать льготные условия для отечественных товаров на внутреннем рынке. Здесь средний уровень ставок составляет от 5% до 20%.

Однако российская действительность вносит свои коррективы в применении теории. Сообразительные коммерсанты разработали множество схем минимизации таможенных платежей. К примеру, куриное мясо, которое облагалось по ставке 30%, декларировалось как другие виды мяса птицы (ставка — 15%). Готовую мебель (пошлина — 35%) представляли как части для сборки мебели, облагаемые пошлиной в 5%. Цветы, к которым применялась ставка 25%, обозначались как зелень (ставка — 5%) и т.п. Таможенники, конечно, досматривали ввозимые товары на предмет соответствия деклараций реальному характеру грузов, но обеспечить стопроцентный досмотр не могли физически.

В связи с необходимостью борьбы с такого рода «контрабандой» или «серым» импортом, возникла идея, поддержанная экономическим советником президента А. Илларионовы, ввести унифицированный тариф. Суть ее сводится к тому, что ставка таможенных пошлин должна быть едина для всех видов товаров, предположим, 15%. В этом есть ряд положительных моментов: удобство тарифной классификации, сокращение возможностей неточного декларирования и т.п. Однако экономические преимущества этой теории достаточно спорны.

Исторически известны случаи применения единых ставок еще в начале XX века в слаборазвитых и колониальных странах (Китай, Индия, Египет). Однако с развитием экономики, диверсификацией товарной структуры внешней торговли, обострением конкурентной борьбы на мировых рынках происходит детализация и усложнение таможенных тарифов. В настоящее время не более трех стран используют единый тариф, например, Чили, где применяется единая ставка таможенных пошлин на все товары 11%. Но помимо таможенных пошлин эта страна взимает еще семь различных налогов на импортные товары, со ставками от 11% до 70%, которые в результате дают намного больше доходов.

Последовав рекомендациям МВФ и Всемирного банка, Азербайджан также устанавливал единый тариф в размере 15% на все виды товаров и вскоре после этого столкнулся с большими проблемами, в том числе фискального плана. Если эта теория так хороша, как нам объясняют западные экономисты, то почему развитые страны, например, США или государства ЕС, ее не используют?

Правительственные эксперты справедливо посчитали, что единственная ставка не служит гарантией от нарушений (например, путем занижения таможенной стоимости), а проблем создает много.

Однако никто не сомневался в необходимости реформирования системы таможенных пошлин в сторону их унификации. Реформа была одобрена правительством, и в соответствии с Приказом ГТК РФ № 1182 от 20 декабря 2000 г. ставки таможенных пошлин по многим позициям таможенной номенклатуры России были изменены на период с 1 января 2001 г. по 30 сентября 2001 г. В результате количество основных ставок тарифа сокращено с семи до четырех, а их размер составил 5%, 10%, 15% и 20%.

Во-первых, правительство отказалось от массового применения запретительных по своей сути тарифов в размере 25% и 30%. По ставке 30% стали облагаться только 5 товарных позиций вместо 888. Количество то-

варных позиций, облагаемых по ставке 25% сократилось с 624 до 104. Этого от нас давно добивался МВФ, и Россия в прошлом уже брала на себя такие обязательства, правда по очень незначительному количеству товарных позиций.

Второе направление реформы – отказ от льготной нулевой ставки как для общего упрощения тарифной системы, так и ради пополнения бюджета. По 33 позициям пошлина выросла с нуля до 5%. Однако, по многим товарам мы не можем изменить нулевую ставку. Россия в свое время присоединилась к Флорентийскому соглашению ЕС, согласно которому нельзя, например, устанавливать импортные пошлины на печатную продукцию, а также многие товары медицинского назначения. В итоге в новом тарифе пришлось оставить 46 беспошлинных позиций.

Третьим направлением реформы стала унификация тарифов в рамках однородных групп товаров. Были унифицированы ставки по 2072 товарным позициям. При этом выяснилось, что во многих случаях унифицирование ставок нарушает интересы российских экономических операторов, поэтому некоторые потенциально болезненные решения были отклонены. Так, не прошло предложение о повышении пошлины на нефасованный (балковый) чай, поскольку в последние годы, как говорилось выше, в России были созданы крупные мощности по расфасовке чая, в которые были сделаны многомиллионные инвестиции. Повышение пошлины сразу сделало бы их нерентабельными. Из аналогичных соображений не были повышены пошлины на жевательную резинку, т.к. иностранные компании вложили большие средства в ее производство в России, руководствуясь обещаниями правительства, что в ближайшем будущем тарифы меняться не будут.

В результате проведенных изменений основная масса товарных позиций будет облагаться ставками в размере 5% — 3989 позиций; по ставке

10% — 1875 позиций; по ставке 15% — 3110 позиций и по ставке 20% — 1824 товарные позиции.

Что дает проведение реформы? Представители таможенных органов рассчитывали на прирост импорта в размере 10-15%, что компенсирует бюджетные потери от снижения тарифов. С точки зрения импортеров, таможенная реформа не дает больших результатов. Снижение официальных тарифов (с 20-25% до 10-15%) недостаточно радикально для того, чтобы вывести из тени «серый» импорт; в то же время страдают сборочные производства в результате унификации ввозных пошлин на комплектующие детали со ставками на готовые изделия.

Вступление в силу нового импортного тарифа повлекло за собой серьезные процедурные коллизии. Дело в том, что Россия не может в одностороннем порядке менять импортные пошлины, так как это противоречит нашим обязательствам в рамках таможенного союза стран СНГ. Поэтому был выбран паллиативный вариант. Новые тарифы были введены на девять месяцев, что разрешается в рамках таможенного союза. За это время Россия согласовала изменения со своими партнерами. В результате этих мероприятий с 1 января 2002 года введен в действие новый Таможенный тариф.

Новый Таможенный тариф Российской Федерации, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 30.11.2001 № 830 «О Таможенном тарифе Российской Федерации и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности» и вступивший в силу с 01.01.2002, внес изменения приблизительно в 140 товарных позиции, целью которых стала попытка легализации «серого» импорта при одновременном увеличении таможенных поступлений в бюджет.

В этой связи ставки ввозных таможенных пошлин были в среднем снижены на 5 процентных пунктов и коснулись таких товаров, как:

аудио- и видеоаппаратура;
комплектующие для радио- и телеаппаратуры;
одноковшовые погрузчики;
швейные машины;
полимерные пленки;
витамины;
фрукты.

Кроме того, была установлена единая 10-процентная ставка таможенной пошлины на суда и плавсредства, тогда как раньше ее размер колебался от 5 до 20 процентов.

Вместе с тем, решением правительственной комиссии по защитным мерам во внешней торговле и таможенно-тарифной политике, были повышены пошлины на ввоз риса (с 5 до 10 процентов) и холодильных компрессоров (с 5 до 15 процентов).

Также значительно расширилось поле применения комбинированных ставок ввозных таможенных пошлин, что призвано не только препятствовать занижению таможенной стоимости товаров, но и регулировать структуру товарных потоков. Так, например, пошлина на ввоз кинескопов хоть и осталась прежней, тем не менее, с нового года импортеру придется платить от 1,5 до 6 евро за штуку в зависимости от размера экрана. Следовательно, большой кинескоп уже не удастся ввезти под видом портативного.

В заключение следует отметить, что все произошедшие изменения, внесенные в Таможенный тариф Российской Федерации, а также почти в четверть позиций Таможенной номенклатуры (теперь она содержит около 11 тысяч позиций) России, отвечают основным направлениям таможенной политики России, в основе которой лежит поиск разумного компромисса между отечественными товаропроизводителями и импортерами.

ГОРБОВА Н.С.
*ст. преподаватель кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ

Развитие местного самоуправления предусматривает создание финансово-экономической основы муниципальных образований, важнейшим звеном которой являются местные налоги и сборы.

Полномочия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по введению местных налогов и сборов определены Конституцией Российской Федерации, Законами Российской Федерации: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации», «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»; Налоговым кодексом Российской Федерации. В статьях 20 и 21 Закона Российской Федерации от 27.12.91 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями) определены вид местных налогов и сборов, плательщики, предельные размеры ставок, источники уплаты, а также права органов местного самоуправления по их введению.

Согласно классификации налогов, исходя из уровня государственного управления, определяющим порядок взимания и распоряжения налогами, под местными налогами и сборами понимают налоги и сборы, взимаемые на муниципальной территории в пользу местных бюджетов, согласно порядку, установленному местными органами власти.

Согласно статье 15 НК РФ (часть 1), к местным налогам и сборам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;

- 3) налог на рекламу;
- 4) налог на наследование или дарение;
- 5) местные лицензионные сборы.

В процессе формирования налоговой системы Российской Федерации перечень может быть дополнен следующими налогами:

- курортный сбор;
- налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы;
- плата за выбросы вредных веществ;
- регистрационный сбор за занятие предпринимательской деятельностью;
- сбор за право торговли;
- сбор на содержание милиции, благоустройство территорий, на нужды образования;
- налог на перепродажу автомобилей и вычислительной техники;
- сбор с владельцев собак;
- лицензионный сбор за право торговли винно-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 со сделок, совершаемых на биржах;
- сбор за право проведения кино- и телесъемок;
- сбор за уборку территорий населенных пунктов;
- иные местные налоги и сборы.

Однако это не значит, что все перечисленные выше налоги и сборы будут утверждены налоговым законодательством. Помимо местных налогов и сборов формирующих доходную часть местных бюджетов, существенным дополнением являются отчисления от федеральных и региональных налогов, хотя степень достаточности этих поступлений далеко не всегда отвечает реальным потребностям.

С экономической точки зрения под собственными доходами местного бюджета следует понимать именно местные налоги и сборы, так как эти финансовые ресурсы реально определяют самостоятельность местных органов власти. Но реальность такова, что на самом деле значительную часть доходов местных бюджетов составляют отчисления от федеральных и региональных налогов. Основным способом финансирования местных бюджетов является перераспределение ресурсов, осуществляемое федеральными и региональными органами власти либо способом использования технологии разделяемых налогов, либо в форме прямых трансфертов. Местное же налогообложение при этом играет вторичную, производную роль. Это все принижает правовую самостоятельность местных бюджетов, ставя их в большую зависимость от федеральных органов власти и власти субъектов РФ. К тому же почти ежегодно пересматриваются нормативы отчислений от регулирующих налогов. Не урегулированы до конца и нормативы минимального бюджетного обеспечения, установленные Федеральным законом «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ».

В ходе муниципальной реформы 1991-2000 гг. местные органы власти не получили возможности самостоятельно и в достаточном размере формировать свои бюджетные средства. Подавляющая часть (более 60-70%) доходов неподконтрольны местным органам власти. Хотя на фоне этого, можно наблюдать расширение социальных функций местных органов власти. За счет местных бюджетов финансируется 100% расходов на

среднее образование, 85% - на здравоохранение, 60% - на содержание детских домов, жилья и коммунальные услуги. Это усредненные цифры. На практике существует довольно значительная дифференциация по районам, даже в пределах одного региона, а также по сельской местности и городам (в городе, как правило, доля собственных доходов выше).

Перечень местных налогов, указанный в первой части Налогового кодекса РФ, довольно узок, что чревато существенным падением доли этих налогов в доходах местных бюджетов. В данной связи предлагалось включить в число местных налогов единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности и налог на недвижимость, управлять которыми можно только на муниципальном уровне. С этим предложением нельзя не согласиться, поскольку налог на недвижимость в своем нынешнем статусе может оказать отрицательное воздействие на формирование местных бюджетов. Дело в том, что по Налоговому кодексу РФ этот налог отнесен к числу региональных налогов, но его введение будет означать поглощение им налога на землю и налога на имущество физических лиц, которые сейчас относятся к немногочисленной категории местных. Тем самым доля местных налогов в формировании местных бюджетов может в еще большей степени сократиться, а роль региональных налогов — усиливаться.

Следует отметить, что налог на недвижимость является едва ли не самым распространенным в мире местным налогом. Он взимается почти во всех странах с развитой рыночной экономикой. Считается, что отнесение этого налога к ведению местного самоуправления обусловлено главным образом двумя причинами. Во-первых, - особой значимостью недвижимости. Во-вторых, - высокой зависимостью стоимости облагаемого имущества от деятельности именно местных органов власти по благоустройству территорий.

Взимание указанного налога, как убедительно показывают итоги эксперимента, проводимого уже на протяжении ряда лет в Новгороде и в Твери, - дело довольно непростое: требуются кадастр, систематическая переоценка земельных участков и расположенных на ней объектов недвижимости и т.п. Между тем доходы от налога на недвижимость даже в развитых странах не столь высоки, чтобы обеспечить органам местного самоуправления достаточную финансовую базу для формирования бюджета. А коль скоро это так даже в развитых странах, в нынешней России вряд ли можно ожидать от местного налогообложения недвижимости определяющего вклада в решение финансовых проблем местного самоуправления.

Задача совершенствования местного налогообложения в силу своей объективной сложности исключает быстрые, однозначные и окончательные решения, связанные с действиями в каком-то одном направлении. Требуется системный и комплексный подход к повышению финансовой самодостаточности местного самоуправления на основе задействования широкого круга факторов.

Прежде всего заслуживает внимания точка зрения самой заинтересованной стороны, а именно органов местного самоуправления. Концентрированным выражением их согласованной позиции можно считать предложения по стабилизации состояния местных бюджетов, с которыми выступил Конгресс муниципальных образований РФ. В основе этих предложений лежит аргументация необходимости разделения всех расходов местных бюджетов на две основные части. Одну часть должны составлять расходы, финансируемые органами местного самоуправления, и составляющие собственно предмет деятельности органов власти муниципального уровня, а другую часть – затраты, направленные на выполнение главных государственных полномочий, которые законодательно делегированы органами государственной власти федерального и регионального уровней органам местного самоуправления.

Соответственно такому разделению расходов необходимо дифференцировать и доходные источники местных бюджетов. Первую часть расходов призваны обеспечивать доходы, закрепленные за местными бюджетами на постоянной основе и поступающие в них непосредственно от налогоплательщиков. Это должны быть именно местные налоги, и в их число целесообразно включать те налоги и сборы, которые могут эффективно собираться только на местном уровне. Что касается расходов, которые связаны с выполнением государственных обязательств, то их считается целесообразным финансировать за счет отчислений от федеральных и региональных налогов, причем размер отчислений в местные бюджеты тоже надлежит закреплять на постоянной основе, а соответствующие платежи должны поступать в них непосредственно от налогоплательщиков.

Регулирующие же доходы (федеральные и региональные налоги) должны закрепляться за местными бюджетами на основе долгосрочных (не менее трехлетних) нормативов.

Многие отечественные и зарубежные специалисты в области налогов акцентируют внимание на необходимости повышения уровня доходной самостоятельности местного самоуправления, в частности, путем изменения в пользу местных бюджетов пропорций распределения налогов между бюджетами разных уровней власти. Причем наряду с небесспорными концептуальными подходами предлагаются и вполне приемлемые решения. Так, отмечалось, что налог на игорный бизнес ни в одной стране, кроме России, не централизуется на федеральном уровне, причем для российского федерального бюджета значимость этого налога ничтожна. Аналогичная ситуация и с некоторыми другими налогами. Понятно, что федеральный бюджет вполне мог бы обойтись без столь не существенных финансовых источников, а для конкретных местных бюджетов прибавка могла бы быть вполне ощутимой. Следует отметить, что согласно Налоговому кодексу РФ

(часть 1) с 1999 года налог на игорный бизнес включен в состав региональных налогов.

Справедливым представляется и предлагаемое введение (возможно наряду с федеральным) местного подоходного налога с населения - при том условии, что он будет взиматься по месту жительства налогоплательщика, а не по юридическому адресу работодателя.

Для реформирования налоговой системы следует выработать базовые принципы разграничения налогов между бюджетами разных уровней, исходя при этом из социальной роли каждого конкретного вида налогов для данной территории, а также (по отдельным налогам) из его функционального назначения и целевой направленности. Необходимы и единые для всей страны принципы формирования доходной базы бюджетов всех уровней на основе сочетания двух применяющихся в мировой практике способов: 1) разделения налогов на, федеральные, региональные и местные с зачислением каждого вида налогов исключительно в бюджет соответствующего уровня; 2) введения местных надбавок (в пределах законодательно установленных размеров или без ограничений) к действующим федеральным и региональным налогам. Одновременно предлагается существенно расширить перечень местных налогов (в том числе и за счет региональных) с акцентом на налоги имущественные и подоходные. Рекомендуется также перевести в разряд местных налог на имущество предприятий, полностью зачислять в местные бюджеты налог на землю, ввести специальный местный налог на покупку земли, сделать местными ряд налогов с потребителей, в том числе акцизы на отдельные товары. Формулируются и другие предложения: региональные налоги поступают исключительно в региональные бюджеты, а местные налоги — только в местные бюджеты.

Однако следует проявлять определенную осторожность в оценках этих новаций и не принимать непопулярных решений. Многие склонны согласиться с тем, что закрепление на постоянной основе каждого вида налогов (или даже части его) за тем или иным уровнем бюджетной системы в принципе может способствовать повышению устойчивости налоговой базы и усилению заинтересованности в ее увеличении со стороны региональных и местных властей, которые к тому же получают возможность прогнозировать собственные доходы.

Спектр предложений по совершенствованию местного налогообложения, естественно, не ограничивается рассмотренными вариантами. Однако приведенные позиции дают определенное представление о характере, полноте и степени обоснованности предложений, выдвигаемых специалистами, выступающими на эти темы в ходе общественных дискуссий и в научно-практических изданиях. В качестве главных аргументов при формулировании тех или иных рекомендаций нередко фигурируют ссылки либо на зарубежный опыт, либо даются весьма приблизительные и не всегда объективные количественные оценки последствий налоговых изменений.

А «виной» тому является сам предмет анализа, а именно бюджетно-налоговые отношения, которые в качестве разновидности социально-экономической и к тому же крайне политизированной материи очень трудно поддаются препарированию до уровня элементарных и легко просчитываемых причинно-следственных связей. Неспроста даже самые авторитетные и высокопрофессиональные эксперты формулируют свои позитивные соображения в весьма «мягких», нестрогих формах. Например, на вопрос о том, на что же должно опираться местное налогообложение, ответ будет скорее всего таким: в принципе нужно, чтобы облагаемая база была малоподвижной, связанной с затратами местного сообщества или обусловленной предоставляемыми ему услугами. В рамках настолько общих ограничений, понятно, возможны многочисленные конкретные варианты органи-

зации налогообложения, различающиеся по составу налогов, ставкам налоговых платежей и по распределению налогов между уровнями бюджетной системы.

КАШИРИНА М.В.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

К ВОПРОСУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕФТЕДОБЫЧИ В РОССИИ

Вопросы налогообложения нефтедобывающего комплекса, современного «мотора» экономического возрождения России, являются одними из важнейших. От их правильного понимания зависит не только дальнейшее построение стратегии взаимоотношений нефтяного бизнеса и государства, но и закрепление высоких темпов экономического подъема, которые получила страна после девальвации национальной валюты в августе 1998 года. По сути, Россия по-прежнему находится на пороге решения традиционной для нее дилеммы: относиться к нефтедобывающему сектору экономики государства, как к «неиссякаемому» источнику налоговых поступлений, стремясь получить максимум денежных средств в краткосрочном периоде, либо выбрать экономически оптимальные взаимоотношения с нефтяным бизнесом, с тем, чтобы в опоре на его значительный инвестиционный потенциал закрепить тенденции восстановления национального хозяйства.

Во второй половине двадцатого столетия в СССР и в Российской Федерации нефтяная отрасль промышленности играла важнейшую роль, как в экономическом развитии страны, так и на мировом энергетическом рынке. В 2002 году Россия продала другим странам 187,5 млн.т сырой нефти, 75 млн.т нефтепродуктов, более 185 млрд. куб.м. природного газа, 47 млн.т каменного угля и кокса, 18 млрд. кВт/ч электроэнергии (более 450 млн.т в нефтяном эквиваленте), что в полтора раза превысило экспорт следующей по этому показателю страны – Саудовской Аравии. При этом было получено с внешнего рынка за экспорт энергоносителей 70 млрд. долл.,

а на нефть и нефтепродукты пришлось соответственно 40 млрд. долл. и 37% от общего объема экспорта³⁵.

Таким образом, нефтяной сектор экономики обеспечивает не только высокий мультипликативный эффект оживления деловой активности в экономике (через систему межотраслевых связей), но и напрямую определяет динамику формирования доходов консолидированного бюджета. Определение оптимального уровня налоговой нагрузки на предприятия добывающих отраслей промышленности и, прежде всего, нефтяной - один из сложнейших вопросов налоговой политики. Государство, являясь высшей налоговой властью, должно стремиться к получению максимальных доходов. Вместе с тем, как собственник природных ресурсов, оно должно предлагать потенциальным инвесторам адекватные стимулы, обеспечивающие экономическую эффективность добычи ресурсов. Для России, как показывает статистика, решение указанного вопроса тем более актуально. Так, по расчетам академика Д. Львова «в создаваемых в России доходах на основе первичных факторов на долю капитала приходится 20%, трудовых затрат – 5%, на ренту – 75%, или три четверти, что эквивалентно сумме в 60 млрд. долл.³⁶». При плановой системе хозяйствования механизмы изъятия рентных доходов нефтяного сектора экономики были весьма специфичными. Во внутриэкономическом обороте изъятие ренты осуществлялось за счет значительной дифференциации цен на сырую нефть и продукты ее переработки, а во внешнеэкономическом обороте - за счет присвоения государством разницы между экспортными и внутренними ценами на нефть. С началом рыночных реформ в механизмах изъятия ресурсной ренты произошли радикальные изменения. Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» были установлены платежи за пользование недрами и налоги на нефтепродукты (акциз на

³⁵ Карпенко А.В. Специфический рекорд новой России. // Экономика и жизнь, 2003, №18, С.29.

³⁶ Львов Д. Авторитетное мнение. // Экономика и жизнь, 2002, №8.

бензин и налог на реализацию горюче-смазочных материалов). В целом же, к началу 2002 года механизм изъятия природной ренты при добыче углеводородов, включал в себя следующие компоненты: акцизы на нефть и газ, плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, экспортные пошлины на нефть и газ, кроме того предприятия указанной отрасли уплачивали и другие налоги (на прибыль, на пользователей автомобильных дорог, на имущество и др.). При этом уровень налоговой нагрузки на предприятия нефтяной отрасли при указанном налоговом механизме оценивался достаточно противоречиво: от недопустимо высокого, превышающего даже налогооблагаемую базу, до крайне низкого (при применении трансфертных цен нефтяными компаниями). По мнению автора, уровень реальной налоговой нагрузки на указанные компании являлся достаточно низким, о чем свидетельствовали данные о поступлениях ресурсных платежей в бюджеты различных уровней. В 2000 г. их величина не превышала 5% доходов консолидированного бюджета³⁷. В 2001 году Правительством РФ был предложен механизм реформирования ресурсного налогообложения, основой которого стал налог на добычу полезных ископаемых, заменивший налог за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть. Базовая ставка налога для организаций нефтегазовой отрасли в тот период была определена в размере 16,5% от цены продукта, но для нефтяных компаний ее введение предполагалось только с 2005 года. Для проектов СРП установлен понижающий коэффициент 0,5, а для лицензионных проектов, в рамках которых компании осуществляют геолого-разведочные работы за счет собственных средств, - коэффициент 0,7 от базовой ставки налога на добычу полезных ископаемых. В период же 2002-2003 годов для нефтяных компаний действовала специфическая ставка налога, равная 340 руб./т, в 2004 году - 347 руб./т., а с первого января 2005

³⁷ Стенограмма пленарного заседания Государственной Думы от 07.06.2001 г.

она составит 419 руб./т. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, - Кц.

Данный коэффициент ежеквартально определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$Кц = (Ц - 8) * P / 252,$$

где Ц - средний за налоговый период уровень цен сорта нефти "Юралс" в долларах США за баррель;

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

Средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Ежедневные котировки сорта нефти «Юралс» доводятся через официальные источники информации уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти ежемесячно в срок не позднее последнего числа каждого месяца, а при отсутствии указанной информации в официальных источниках коэффициент принимается равным единице.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых по нефти исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента, и величины налоговой базы.

Следует отметить, что налог на добычу полезных ископаемых вводился, прежде всего, как средство борьбы с трансфертными ценами. Механизм его исчисления предусматривал специфическую, а не адвалорную ставку. Кроме того, в правительственном законопроекте предусматрива-

лась целая система коэффициентов, учитывающих условия добычи: коэффициент выработанности запасов, сложность геологического строения, районирование (дифференциация в зависимости от природно-климатических условий), качество сырья (легкая, средняя и тяжелая нефть), продуктивность скважины и экономические условия. Мнения нефтяных компаний в отношении количества коэффициентов и порядка их применения разделились. В целом законопроект вызвал негативную реакцию. Только коэффициент экономических условий, учитывающий мировую цену на нефть, не вызвал особых возражений, хотя и этот показатель трактовался по-разному. В результате уже в законопроекте Правительства РФ, вносимом на рассмотрение в Государственную Думу РФ в 2001 году остался только один коэффициент, увязывающий ставку налога с мировой ценой на нефть.

В процессе принятия закона о налоге на добычу полезных ископаемых значительно изменилась и базовая налоговая ставка. В первоначальных правительственных вариантах законопроекта она составляла 600 рублей за 1 тонну. При внесении законопроекта в Государственную Думу ставка была снижена до 425 рублей, а при рассмотрении во втором чтении она стала составлять 340 рублей за 1 тонну. Такой уровень налоговой ставки и был окончательно принят парламентариями в 2001 году.

В 2002 году налог на добычу полезных ископаемых обеспечил более 80 процентов всех поступлений ресурсных платежей в консолидированный бюджет, или 275 млрд. рублей и 96 процентов в федеральный бюджет (204 млрд. рублей)³⁸.

Однако на увеличение доходов бюджетов повлияло не только введение новой системы налогообложения природных ресурсов, но и увеличение фактической средней цены на нефть по сравнению с ценой, учтенной

³⁸ Федоров А.С. Итоги и перспективы налогового администрирования ресурсных и имущественных налогов, <http://nalog.ru>.

при формировании бюджета. Кроме того, в 2002 году произошел рост объемов добычи нефти и газового конденсата.

В 2003 году суммарные поступления от использования минерально-сырьевой базы в бюджетную систему страны составили не менее \$10 млрд. При этом за счет доходов от использования ресурсной базы было сформировано более 40% доходов федерального бюджета. Тот же источник дает до 80% всех валютных поступлений, то есть обеспечивает стабильность национальной валюты и рост резервов Центрального банка³⁹.

По оценке специалистов Института финансовых исследований сравнительная налоговая нагрузка в нефтедобыче в 2001 г. составляла 37,6 долл. за 1 т., в 2002 году она возросла до 44,8 долл. за 1 т. Однако, несмотря на то, что нефтяные компании стали отдавать больше средств государству, их доходы растут еще более быстрыми темпами. Так, если сопоставить общий уровень добычи нефти и уровень налоговой нагрузки на тонну добытой нефти в отрасли за последние два года, получается, что в 2002 году нефтяные компании в общей сложности заработали на 7 млрд. долл. больше, чем в 2001 году⁴⁰.

Специалисты Министерства финансов РФ считают, что «сложившаяся в настоящее время система налогообложения характеризуется определенным дисбалансом в уровне налоговой нагрузки между сырьевым сектором и другими отраслями экономики. В частности, не до конца решена задача изъятия у сырьевого сектора части получаемых в нем доходов, имеющих рентный характер, а также обусловленных благоприятной мировой конъюнктурой цен на углеводородное сырье и продукты его перера-

³⁹ Артюхов В.И. Ответы на вызовы времени. // Нефтегазовая вертикаль, 2004, №1.

⁴⁰ Российские нефтяники обогатились на \$20 млрд. // Финансовые известия, информационно-аналитическое приложение, 32.01.2003 г., С.1.

ботки»⁴¹. В этом направлении Минфином РФ предлагаются следующие меры:

предусмотреть, начиная с 2004 г., некоторое увеличение базовой ставки налога на добычу полезных ископаемых на нефть за 1 тонну в качестве фактора, компенсирующего снижение налоговой нагрузки на нефтяной сектор в результате осуществления других мер по совершенствованию законодательства о налогах и сборах (снижения основной ставки НДС с 20 до 18%);

сохранить до 2011 г. срок действия специфической ставки на добычу полезных ископаемых при добыче нефти.

Констатируя наличие определенной проблемы по изъятию у сырьевого сектора части получаемых в нем доходов, имеющих рентный характер, и обусловленных благоприятной мировой конъюнктурой цен на углеводородное сырье, специалисты Правительства РФ в тоже время предлагают, фактически, оставить налоговую нагрузку для нефтяных компаний без изменений и, соответственно, без решений ряда вопросов.

Отсутствие дифференциации налоговой нагрузки в зависимости от горно-геологических условий, а также от изменения доли ренты в цене минерального сырья по мере перехода от ранних к поздним стадиям разработки месторождений может привести к тому, что большинство месторождений, с достаточно низкими показателями суточной добычи нефти (для них ранее применялась дифференцированная ставка платы за пользование природными ресурсами) станут экономически неэффективны. Они, скорее всего, будут законсервированы.

Следует также учитывать тот факт, что в последние годы возрастает доля трудноизвлекаемых запасов нефти. К началу 2002 года она уже превысила 55%. По прогнозным оценкам, к 2010 году количество таких запа-

⁴¹ Об основных направлениях налоговой реформы на 2003-2005 гг. // Коммерсантъ, 21.04.2003 г, С.19.

сов достигнет 70% суммарных. При этом средний дебит по всем нефтедобывающим скважинам снизился за последнее десятилетие на одну треть. Высоким дебитом - более 25 тонн в сутки - характеризуется всего 20% разведанных запасов. Например, в главном нефтедобывающем регионе России — Ханты-Мансийском автономном округе — в 2003 году среднесуточный дебит скважин составлял 11 т, причем 46% добывающих скважин имели дебит менее 5 т в сутки и 20% — от 5 до 10 т в сутки.

Существенно ухудшается положение малых предприятий, которые, фактически, вытесняются из этой сферы бизнеса. В США в 2002 году мелкие и средние независимые нефтяные компании добывали свыше 40% нефти и контролировали 52% разведанных запасов, в Канаде компании этого типа добывали 33% всей нефти. В России в 2003 году малыми и средними компаниями добыто лишь 7,5% от суммарной добычи нефти по стране. Если же исключить часть компаний, являющихся совместными предприятиями с участием иностранного капитала и ВИНК, то доля независимых компаний в общей добыче составит не более 4,5%⁴².

Одним из предложений по учету всех условий, характеризующих конкретные месторождения нефти, может быть создание формализованной системы определения соответствующих поправочных коэффициентов для всех месторождений России путем создания полномасштабного кадастра природных ресурсов.

Кроме того, необходима разработка антимонопольных законодательных актов, регулирующих деятельность малых и средних нефтедобывающих предприятий, регламентирующих порядок их доступа к элементам производственной инфраструктуры крупных компаний и к мощностям по переработке добываемого сырья, а также внесение дополнений в Закон

⁴² Карасев В.И. Переход к дифференцированному налогообложению как эффективный путь решения проблем недропользования. // Налоговая политика и практика, 2004, №6.

Российской Федерации «О недрах», в части определения статуса малых и средних нефтедобывающих предприятий в недропользовании.

В связи с тем, что большинством нефтяных компаний не соблюдаются условия добычи, установленные в лицензиях на пользование недрами, государство несет много миллиардный ущерб. Многие компании в погоне за прибылью ведут выборочную отработку залежей и месторождений, что ведет к безвозвратной потере нефти в недрах. Фактически, государство потеряло контроль над состоянием разработки месторождений. Добыча на большинстве месторождений ведется без учета проектных документов, а часто в противоречии с этими документами. В стране происходит рост добычи нефти, и, одновременно, резко сокращаются объемы эксплуатационного бурения. Более 30% пробуренных ранее эксплуатационных скважин простаивает. Выборочная выработка лучших запасов неизбежно приведет к снижению коэффициентов извлечения нефти на разрабатываемых месторождениях и к удорожанию в будущем себестоимости ее добычи. Кроме того, значительная часть ранее разведанной минерально-сырьевой базы не вовлекается в промышленное освоение. Она, по сути дела, заморожена на балансе крупных компаний, получивших по лицензиям в 1993-1996 годах значительные разведанные запасы. Так, исходя из уровня фактической добычи нефти, ТНК обеспечена запасами на 80 лет. Аналогичный показатель для «ЮКОСа» — 47 лет, для «ЛУКОЙЛа» — 33 года. Очевидно, что добычные мощности этих компаний не отвечают оптимальным срокам эксплуатации запасов, которые, судя по международному опыту, составляют не более 10-20 лет.

По мнению автора, необходима разработка единого федерального закона, определяющего порядок лицензирования пользования недрами. В нем должны быть четко определены права, обязанности и ответственность не только недропользователей, но и государственных органов, осуществляющих надзор за соблюдением выполнения условий лицензий. На основе

этого закона должен быть создан такой механизм выдачи и отзыва лицензий, который был бы полностью прозрачен и максимально сокращал возможности субъективного подхода. Решение данной задачи должно идти по нескольким направлениям. Одно из них касается вида тендеров. Автор считает необходимым осуществить переход от конкурсной к аукционной системе выдачи лицензий. Аукционный принцип по своей природе более объективен, чем конкурсный. Последний допускает волюнтаристский подход чиновника. Аукцион является единственным рыночным механизмом, который обеспечивает максимальную плату за использование недр. Кроме того, для повышения эффективности механизма аукциона следует внести изменения и в действующий закон «О недрах», который допускает выдачу лицензии на геологическое изучение без конкурса. На практике это положение часто оборачивается тем, что такая лицензия затем становится сквозной и, в конечном счете, при чиновничьем попустительстве субъект недропользования фактически без конкурса становится обладателем эксплуатационной лицензии. Аукционный подход должен включать выдачу лицензий не только на добычу полезных ископаемых, но и на их геологическое изучение. При этом доступ к аукциону должен быть открытым. Случаи, когда заявки недропользователей по незначительным поводам не принимаются к рассмотрению, должны быть полностью выведены из практики. Аукцион может не проводиться лишь в том случае, если на объект недропользования поступает только одна заявка. В такой ситуации единственный заявитель получает лицензию по заранее установленной стартовой цене. Но это положение требует жесткого механизма оповещения. Необходимо сформулировать правила, обязывающие заблаговременное оповещение в средствах массовой информации о выходе объекта недропользования на рынок, сроках и условиях тендера, а также о технико-геологических данных по выставляемым объектам.

В тоже время, целесообразно повышение базовой ставки налога на добычу нефти до уровня 425 руб. за 1 тонну, то есть до того уровня, который предполагался при внесении законопроекта по налогу на добычу полезных ископаемых в Государственную Думу РФ в 2001 году. При этом правительственные эксперты утверждали, что при указанной ставке налога не происходит ни повышений, ни понижений ресурсной налоговой нагрузки на нефтедобывающие организации, то есть, сохраняется прежний (до введения налога) ее уровень, при условии не применения трансфертных цен.

За последние 5 лет добыча нефти в России увеличилась на 116 млн. т и в 2003 году составила 421,3 млн. т. За этот же период экспорт сырой нефти вырос на 64,4 млн. т (с 124 млн. до 188,4 млн. т) и нефтепродуктов — на 12,4 млн. т (с 59,1 млн. до 71,5 млн. т)⁴³. Таким образом, около 70% дополнительно добытой нефти, Россия экспортировала за рубеж, т.е. преобладание сырьевой составляющей в экспорте очевидно. Для изменения указанной ситуации необходим целый комплекс мер, и в том числе за счет повышения ставок вывозной таможенной пошлины на сырую нефть.

Еще одна проблема — ежегодное снижение прироста нефтяных запасов. Если в 2001 году было разведано 375 млн. тонн нефти, то в 2002 году — 254 млн. тонн и в 2003 году, по предварительным оценкам, 240 млн. тонн. В 2004 году российские компании планируют добыть 440 млн. тонн нефти, а прирост запасов нефти составит не более половины этого объема. Практически все разведанные запасы нефти страны уже распределены между российскими компаниями. В распоряжении государства, по данным Министерства природных ресурсов, осталось всего около 8% запасов, и в основном это трудноизвлекаемая нефть в местах с неразвитой инфраструк-

⁴³ Карасев В.И. Переход к дифференцированному налогообложению как эффективный путь решения проблем недропользования. // Налоговая политика и практика, 2004, №6.

турой⁴⁴. Готовые к разработке даже средние по размерам месторождения в государственном резерве отсутствуют. По расчетам Министерства природных ресурсов, для достижения относительного баланса между темпами добычи полезных ископаемых и их разведки в ближайшие 10 лет российским нефтегазовым компаниям необходимо инвестировать в геологоразведку не менее \$30 млрд., т.е. по \$3 млрд. в год. Для сравнения: в 2003 году, суммарный объем финансирования геологоразведочных работ на углеводородное сырье составил примерно \$1,3 млрд., из них около \$ 200 млн. - из федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации.

Разработка законодательной базы, и в том числе, налогового характера становится все более актуальной. Налогообложение нефтедобычи в России должно максимально обеспечить стимулирование разведки и оптимизировать темпы добычи нефти.

⁴⁴ Виноградова О.А. Недропользование по Трутневу. // Нефтегазовая вертикаль, 2004, №6.

ЛИБМАН А.М.
младший научный сотрудник ИМЭПИ РАН

НАЛОГОВАЯ КОНКУРЕНЦИЯ: ТЕОРИЯ И ВОЗМОЖНОСТИ ДЛЯ РОССИИ

*(доклад на Круглом столе: «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России» 10 декабря 2003г.)*

С точки зрения экономической теории взаимодействие государства, с одной стороны, и бизнеса и физических лиц, с другой, может моделироваться как своего рода «рынок публичных благ и институциональных сред». На этом рынке государство (сторона предложения) «продает» публичные блага и формальные институты, за которые частные структуры (сторона спроса) «уплачивают» цену в виде налогов и других платежей. Специфика публичных благ и институтов (свойства несоревновательности и неисключаемости) обуславливают и специфику «цены» за их использование.

В закрытой экономике государство является монополистом на рынке публичных благ и институтов. В условиях глобализации или региональной экономической интеграции граждане и фирмы получают возможность «выбирать» между различными государствами, предлагающими различные «наборы благ» и «цены». Поэтому между государствами (юрисдикциями) возникает конкуренция за привлечение частных структур (конкуренция юрисдикций). Одной из важнейших форм конкуренции юрисдикций является налоговая конкуренция, в которой юрисдикции привлекают мобильные факторы производства (труд и капитал) с помощью изменения уровня налоговых ставок и трансформации налоговых режимов.

Многочисленные эмпирические исследования показывают, что хотя бы элементы налоговой конкуренции присутствуют как на глобальном уровне (прежде всего, между странами ОЭСР и между промышленно развитыми государствами и оффшорными юрисдикциями), так и на уровне региональных группировок (ЕС или МЕРКОСУР). Помимо этого, модель

налоговой конкуренции описывает и взаимодействие частных и государственных структур в федеративных государствах, построенных по принципу конкурентного федерализма (США, Швейцария), а также (в определенной степени) и процессы конкуренции между муниципалитетами.

Тем не менее, эффекты налоговой конкуренции для экономики и общества до сих пор являются предметом острых дискуссий. Наиболее распространенным аргументом противников налоговой конкуренции является «гонка до предела» (*race to the bottom*) – снижение уровня налоговых ставок до неэффективно низкого уровня и недопроизводство публичных благ.

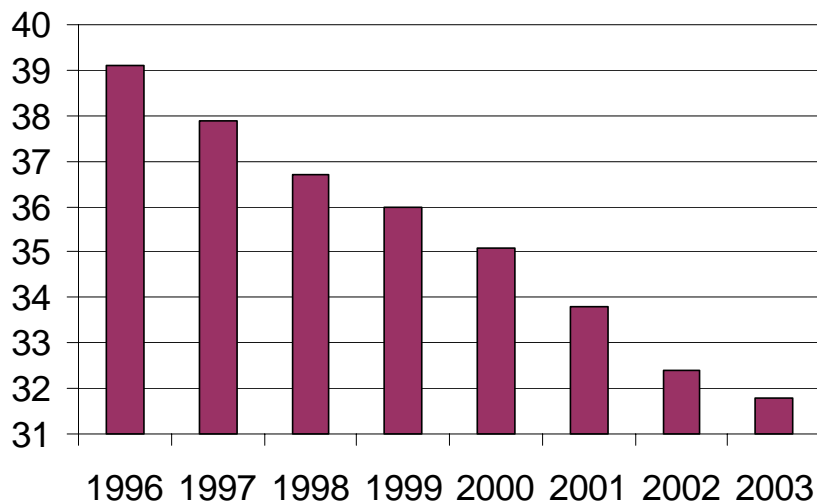
Теоретическим обоснованием концепции «гонки до предела» является базовая неоклассическая модель налоговой конкуренции⁴⁵. Модель основывается на предположении о существовании экономики, состоящей из множества идентичных малых юрисдикций. Все экономические агенты полностью информированы о возможностях и действиях друг друга. В результате конкуренции за обладающий совершенной мобильностью фактор «капитал», количество которого постоянно и задано экзогенно, происходит систематическое снижение налоговых ставок для фактора «капитал». Последние должны установиться на уровне, самом низком из всех юрисдикций, а в предельном случае – опуститься до нуля. Налоговые поступления всех юрисдикций снижаются. В результате они вынуждены увеличивать налогообложение низкомобильных факторов производства, прежде всего низко- и среднеквалифицированного труда, чтобы обеспечить производство общественных благ, или же сокращать производство публичных благ.

В принципе налоговая конкуренция действительно ведет к снижению налогов – особенно ярко это проявляется для налогов на прибыль корпораций в связи со сравнительно более высокой мобильностью фактора «капи-

⁴⁵ Zodrow G.R., Mieszkowski P. Pigou, Tibou, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods. // *Journal of Urban Economics*, 1986, Vol.19, No. 3

тал». Доказательством может являться динамика средней ставки налога на прибыль в ЕС.

Рисунок: Средняя ставка налога на прибыль в ЕС, %



Источник: KPMG Corporate Tax Rate Survey 2003

Однако эмпирическое подтверждение существования «гонки до предела» как процесса, ведущего к неэффективно низкому уровню налогообложения, отсутствует. Объяснение этому предлагает гипотеза Тибу. В соответствии с ней для частных структур существенен не только уровень налогообложения. Корпорации и домохозяйства делают выбор между «пакетами» налогов («цены») и публичных благ («качества»). Государство может привлечь мобильные факторы производства, или производя лучшие блага за более низкие налоги, или снижая уровень налогообложения при производстве благ того же качества, обеспечивая более эффективное производство важных для частных структур благ. В результате конкуренции юрисдикций частные структуры «платят» государству именно ту сумму, которая необходима для предоставления потребляемых ими публичных благ⁴⁶. Предельная ставка налогообложения, которую готов уплатить ин-

⁴⁶ Oberender P., Cachej M. Wettbewerb der Systeme: Chancen und Risiken für die europäische Integration. // WiST, 1997, Heft 11, S.578

дивид, равна предельной полезности потребляемых им публичных благ⁴⁷. Реализуется своего рода аналог «принципа эквивалентности», характерного для частных рынков, в публичной сфере — «оплата» соответствует «полученным благам»⁴⁸. Нельзя сделать общий вывод о снижении налогов, уровень налогообложения устанавливается на уровне, необходимом и достаточном для удовлетворения потребностей граждан.

Еще одним важным аргументом в пользу налоговой конкуренции является представление о конкуренции как о процедуре познания. Проблемой государственной деятельности всегда является «распыленное знание» - государственные структуры не знают, какими именно являются потребности частных структур. Налоговая конкуренция становится эволюционным процессом познания (discovery process). В этом случае комбинации «цены» и «предложения» государственных услуг понимаются как гипотезы, проходящие проверку в ходе конкуренции юрисдикций. Таким образом, конкуренция юрисдикций представляет собой процесс возникновения инноваций в сфере государственных услуг и налогообложения, которые в случае успеха имитируются другими юрисдикциями, процесс возникновения нового знания и преодоления проблемы рассеянного знания⁴⁹.

Однако важнейший аргумент в пользу налоговой конкуренции, состоит в эгоистическом характере целей государства. Одним из выводов теории общественного выбора является неэффективность инструментов

⁴⁷ Feld L.P., Frey B.S. Die Auswirkungen des kantonalen Steuerwettbewerbs auf den Kanton Zürich. Gutachten zuhanden des kantonalen Steueramtes der Finanzdirektion des Kantons Zürich, 2000, S.9

⁴⁸ Hansjürgen B. Äquivalenzprinzip und Finanzpolitik: Ein Besteuerungsprinzip (erneut) auf dem Prüfstand. // Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 1997, Jg. 46, Heft 3, S.295

⁴⁹ Budzinski O. Wirtschaftspolitische Implikationen eines globalisierten Ordnungswettbewerbs aus evolutorischer Perspektive. Universität Hannover, Diskussionspapier Nr. 225, 1999; Kerber W. Zum Problem einer Wettbewerbsordnung für den Systemwettbewerb. Philipps-Universität Marburg, Volkswirtschaftliche Beiträge, 1998, Nr.1; Wohlgemuth M. Systemwettbewerb als Entdeckungsverfahren. // Streit M.E., Wohlgemuth M. (Hrsg.) Systemwettbewerb als Herausforderung für Politik und Theorie. Baden-Baden: NOMOS Verlag, 1999,

политической конкуренции, не способной сдерживать неэффективную экспансию государственного вмешательства в экономику (проблема Левиафана). Деятельность государства не ограничена (и даже не направлена) на устранение провалов рынка, а служит исключительно максимизации полезности политиков и чиновников. В условиях налоговой конкуренции частные структуры получают возможность оказывать давление на юрисдикции путем «голосования ногами», вынуждающее их отказываться от неэффективных решений, ограничивая «свободу маневра» политиков⁵⁰. Устанавливающееся в результате конкуренции юрисдикций равновесие в полной мере соответствует потребностям частных структур, которые игнорируются государственными структурами в отсутствие контрольных механизмов. Налоговая конкуренция становится механизмом укрощения Левиафана.

Приведенные аргументы позволяют многим исследователям делать вывод о целесообразности поддержки и укрепления конкурентных отношений между юрисдикциями. Тем не менее, в налоговой конкуренции также могут наблюдаться своего рода «провалы рынка». В качестве примера рассмотрим информационную асимметрию, пространственные внешние эффекты, формирование «налоговых картелей» и «налоговый арбитраж».

Важную роль в процессе налоговой конкуренции играет асимметрия информации. Она существует как на «стороне спроса», так и на «стороне предложения». Неопределенность возникает для фирм, которым могут быть неизвестны реальные издержки производства и стоимость переноса производств в другие юрисдикции. Асимметрия информации может заставить частные структуры отказаться от перехода в другие юрисдикции в

⁵⁰ Streit M.E. Systemwettbewerb und Harmonisierung im europäischen Integrationsprozess. // Cassel D. (Hrsg.) Entstehung und Wettbewerb von Systemen. Berlin: Duncker&Humblot, 1996, S.227; Hauser H., Hösli M. Harmonization or Regulatory Competition in the EC (and the EEA)? // Aussenwirtschaft, 1991, Jg. 46, Heft 3-4, p.502

связи с неуверенностью в полноте и достоверности информации о других рынках⁵¹. Может сформироваться своеобразная ситуация «рынка лимонов», когда неэффективные предложения низконалоговых юрисдикций вытеснят действительно сбалансированные и привлекательные решения других государственных структур⁵². Наконец, поскольку инвестиции являются долгосрочным решением со значительными безвозвратными затратами (sunk costs), частные структуры могут опасаться «морального риска» (moral hazard) со стороны юрисдикций, которые могут резко переменить налоговую политику уже после осуществления инвестиций⁵³.

С другой стороны, государственные структуры также во многих случаях в недостаточной степени информированы о политике и потребностях частных структур. Государство наблюдает лишь реакцию частных структур, но часто не может определить реальные причины подобной реакции (проблема интерпретации сигналов конкуренции). Попытка исправить ситуацию может осуществляться с использованием не соответствующих инструментов, ведущих к негативным побочным последствиям⁵⁴.

Пространственные экстерналии (spillovers) связаны с трансграничной возможностью потребления публичных благ. Позитивные пространственные экстерналии могут проявиться, например, при предоставлении блага «оборона» пограничными странами интеграционной группировки, которым могут «бесплатно» воспользоваться страны внутри группировки, таким образом, «экономящие» на связанных с обороной издержках и делающие свое предложение более привлекательным для частных структур. На-

⁵¹ Gordon R.H., Bovenberg A.L. Why Is Capital So Immobile Internationally? Possible Explanations and Implications for Capital Income Taxation. // American Economic Review, 1996, Vol. 86, No. 5, p.1057

⁵² Siebert H. Zum Paradigma des Standortwettbewerbs. Tuebingen: Mohr Siebeck, 2000, S.40

⁵³ Janeba E. Tax Competition When Governments Lack Commitment: Excess Capacity as a Countervailing Threat. // American Economic Review, 2000, Vol. 90

⁵⁴ Streit M.E., Kiwit D. Zur Theorie des Systemwettbewerbs. // Streit M.E., Wohlgemuth M. (Hrsg.) Systemwettbewerb als Herausforderung für Politik und Theorie. Baden-Baden: NOMOS Verlag, 1999, S.37

пример, компании, зарегистрированные в Люксембурге, «пользуются» благом безопасность, производимым крупными странами НАТО. Еще один пример - защита культурного наследия (доступ к нему имеют граждане всех регионов, а расходы несут лишь отдельные юрисдикции). Негативные пространственные внешние эффекты (например, загрязнение окружающей среды, носящее трансграничный характер) также искажают результаты конкуренции юрисдикций, поскольку влекут за собой дополнительные «издержки» для некоторых государственных структур, не выражающиеся в «цене» предлагаемых ими благ. Нарушается принцип «фискальной эквивалентности»⁵⁵.

Наконец, юрисдикции способны формировать налоговые картели, гармонизируя свое «предложение» и, тем самым, устраняя конкуренцию. Проблема состоит в том, что сами юрисдикции и устанавливают нормы взаимодействия различного рода игроков. Этот процесс опять приведет к монополизации стороны предложения на рынке публичных благ и институтов. В качестве примера подобного картеля часто рассматривается гармонизация налогообложения в ЕС. Многие авторы видят в налоговых картелях существенную угрозу эффективной конкуренции юрисдикций⁵⁶.

Следует также учесть, что оффшорные предложения позволяют бизнесу регистрироваться в низконалоговых юрисдикциях, одновременно функционируя (и потребляя публичные блага) в других странах («налоговый арбитраж»)⁵⁷. Принцип эквивалентности функционирует только если удастся противодействовать подобному поведению корпораций. Именно борьба с «налоговым арбитражем» находится в центре внимания ОЭСР, с

⁵⁵ Siebert H., Koop M.J. Institutional Competition. A Concept for Europe? // *Aussenwirtschaft*, 1990, Jg. 45, Heft 4, p.452

⁵⁶ Streit M.E., Kiwit D. Op.cit., S.40

⁵⁷ Bach S. Harmonisierung der Steuerpolitik in der EU. Stellungnahme für die Arbeitsgruppe “Arbeitsmärkte” der Enquete-Kommission “Globalisierung der Wirtschaft”, 2002, S.28

1996 г. регулярно публикующей доклады о «пагубной налоговой конкуренции» (harmful tax competition)⁵⁸.

Таким образом, налоговая конкуренция может оказать позитивное воздействие на экономическую динамику и эффективность, однако «провалы рынка» могут уничтожить многие из возникающих преимуществ. Исходя из этого, многие авторы говорят о возможности создания «конкурентного порядка для конкуренции юрисдикций», который позволил бы устранить «несовершенство» рынка и в полной мере использовать преимущества конкуренции⁵⁹.

Для России можно выделить несколько аспектов проблематики налоговой конкуренции. Во-первых, Россия вовлечена в глобальную налоговую конкуренцию. Во-вторых, налоговая конкуренция может рассматриваться как основа интеграции в СНГ. В-третьих, для развития российского федерализма важную роль играет налоговая конкуренция субъектов федерации. Подробнее остановимся на последней проблеме.

Существует несколько эмпирических исследований, посвященных налоговой конкуренции между регионами Российской Федерации⁶⁰. В некоторых из них делается вывод о присутствии в России определенных элементов налоговой конкуренции. Однако налоговая конкуренция, соответствующая описанным выше концепциям и моделям, внутри России сталкивается с целым рядом сложных проблем, краткая характеристика которых приводится в следующей таблице:

⁵⁸ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD, 1998

⁵⁹ См.: Seliger B. Ubi certamen, ibi corona: Ordnungspolitische Optionen der Europäischen Union zwischen Erweiterung und Vertiefung. Frankfurt, Berlin, Bern, N.-Y., Paris, Wien: Peter Lang, 1999

⁶⁰ Бесстремьянная Г.Е. Применение гипотезы Тибу для российских муниципалитетов. М.: препринт РЭШ #BSP/00/045, 2001; Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория. М.: УРСС, 2002; Ревенко С.С. Конкурентен ли российский федерализм. М.: препринт РЭШ #BSP/01/052, 2001; Kokovin S. Investment-Curve Model of Tax Optimization and Tax Competition. EERC, 1999; Yakovlew A. Informal Tax Competition at Regional Level: Case of Russia. Prague: Prague Economic University, 2001

Факторы, препятствующие развитию налоговой конкуренции в России

Фактор	Характеристика
Территория России	Налоговая конкуренция требует мобильности факторов производства. Огромная территория РФ приводит к высоким транспортным издержкам, например, при перемещении населения, что существенно снижает его мобильность.
Дефицит информации	В России информационная прозрачность и информация о «предложении» других регионов остается недостаточной для полноценной налоговой конкуренции
Культурно-психологические факторы	В России психологическая готовность населения к частым миграциям и связанной с ними смене места жительства и работы ниже чем, например, в США и Швейцарии.
Структура промышленности	Россия является страной с уже сложившейся структурой производства в отраслях тяжелой промышленности, которые по-прежнему играют важную роль (предприятия тяжелой промышленности часто являются градообразующими) в экономике. Перенос предприятий данных отраслей всегда связан с огромными затратами, а в российских условиях ведет и к росту издержек на транспортировку сырья и готовой продукции Принципиально не могут использовать «выход» предприятия добывающей промышленности, а также некоторых отраслей металлургии (например, алюминиевой промышленности), роль которых в российской экономике является повышенной.
Особенности российского федерализма	Российский федерализм основан на высокой степени централизации денежных потоков и жестко централизованном порядке формирования налоговой системы и распределения средств.

Несмотря на это, в России уже сегодня все же существуют отдельные формы конкурентной борьбы между регионами. Во-первых, речь идет о борьбе регионов за контроль над максимально большой частью налоговых поступлений и за доступ к трансфертам из федерального центра. На протяжении 1990-х гг. регионами использовались различные модели предотвращения перечисления налоговых сборов в федеральный бюджет, вплоть до одностороннего отказа от выполнения соответствующих требований. В

результате российский федерализм превратился в федерализм конкурентный, однако конкуренция в нем носит принципиально иной характер, чем в развитых странах — речь идет об административной конкуренции⁶¹ за льготы и поступления денежных средств из федерального бюджета, распределение которых было тесно связано с политическими факторами. Отношения между центром и регионами часто вырабатывались в результате сложных конфликтных переговоров, на которые оказывали воздействие внеэкономические параметры — например, роль региона в предстоящих выборах. Подобная «налоговая конкуренция» принципиально отличается от описанной выше, поскольку не отражает воли потребителей публичных благ, а представляет собой внутренние отношения элит. Соответственно, нельзя предполагать, что она приведет к позитивным экономическим последствиям.

Во-вторых, специфическим российским явлением являлась до последнего времени так называемая «конкуренция налоговых проверок». Регионы стремились привлечь инвестиции не путем снижения налоговых ставок, а «закрывая глаза» на возможное уклонение от налогов расположенных на их территории юрисдикций⁶². В некоторых исследованиях налоговая конкуренция между российскими регионами связывается со способностью регионов защитить «свои» фирмы от налогообложения со стороны федерального центра⁶³. Результатом подобной конкуренции является «выдавливание» даже стремящихся к легальной деятельности фирм в сферу «теневой экономики».

Реальные случаи перемещения предприятий часто представляют собой лишь перенос основного общества группы компаний в регион (субъект

⁶¹ Понятие административной конкуренции введено в: Кордонский С. Рынки власти: административные рынки СССР и России. — М.: ОГИ, 2000.

⁶² Яковлев А. Почему в России возможен безрисковый уход от налогов? // Вопросы экономики, 2000, №11.

⁶³ См.: Cai H., Treisman D. State Corroding Federalism: Interjurisdictional Competition and the Weakening of Central Authority. mimeo, 2001.

федерации или же город) с меньшим налоговым бременем (этот прием использовался некоторыми российскими нефтяными компаниями). Таким образом, нарушался принцип эквивалентности.

Тем не менее, можно говорить о наличии в России отдельных элементов налоговой конкуренции в «классической» форме. Одним из наиболее ярких примеров конкуренции между регионами России за инвестиции является деятельность крупных авиакомпаний. Например, «Трансаэро» с целью оптимизации налогообложения переместилось из Москвы в Орел. В октябре-ноябре 2002 г. произошел конфликт вокруг компании «Волга-Днепр». Компания, входящая в число крупнейших грузовых перевозчиков в России и в мире, была зарегистрирована в Ульяновске, где (на заводе «Авиастар») планировала наладить производство собственных самолетов. Однако позиция местной администрации (в т.ч. и в сфере налогообложения, однако прежде всего с точки зрения утраты контроля над холдингом и перехвата власти руководством области) заставила совет директоров компании принять решение о переносе юридического адреса в Москву⁶⁴ или Самару⁶⁵. Выбор был связан не только с налоговыми аспектами, но и с «конкуренцией расходов» — Самара готова была соорудить крытые стоянки для самолетов и предоставить офисную инфраструктуру⁶⁶. Однако в результате компания отказалась от переноса юридического адреса, надеясь разрешить конфликт мирным путем⁶⁷. Во многом итог ситуации продемонстрировал общие проблемы, стоящие перед налоговой конкуренцией в России — у компании просто не было другого выбора с точки зрения возможности организации производства.

⁶⁴ Ср.: Прощай, Ульяновск. // Известия, 12.10.2002, «Волга-Днепр» улетает из Ульяновска. // Коммерсантъ, 12.10.2002

⁶⁵ «Волга-Днепр» рассматривает возможность регистрации в Самаре вместо Ульяновска. // Интерфакс, 15.10.02

⁶⁶ Из Ульяновска в Самару. // Ведомости, 16.09.2002

⁶⁷ «Волга-Днепр» остается в Ульяновске. // ВолгаИнформ, 20.11.2002

О возникновении налоговой конкуренции косвенно свидетельствует формирование отдельными регионами стратегий привлечения инвестиций. Примерами могут являться «российские оффшоры» (например, Ингушетия, Калмыкия, Углич или Ярославль), делавшие ставку на низкий уровень налогообложения. В настоящее время большая часть этих оффшоров не функционирует в связи с новеллами в Налоговом кодексе, однако интерес представляет изменение стратегии бывших оффшоров в современных условиях. Ответом оффшорных зон стало повышение качества предлагаемых юридических и консультационных услуг (Калмыкия) или предоставление субвенций (Углич). Однако налоговая конкуренция не всегда означает минимизацию налогообложения — она может быть связана с концентрацией на «качестве» институциональных и публичных благ с ростом их «цены» (как это, например, делает Москва), или же с привлечением инвесторов за счет инвестиционных кредитов (Санкт-Петербург).

Учет теории налоговой конкуренции, на наш взгляд, необходим при формировании стратегии развития российского федерализма. Налоговая конкуренция может быть связана с целым рядом преимуществ. Например, в российских условиях контроль за региональными администрациями с помощью демократических процедур часто достаточно слаб. Конкуренция юрисдикций может стать дополнительным инструментом контроля. Однако налоговая конкуренция не является панацеей. Следуя известному выражению В.Рёпке, «конкуренция — это не дикорастущее растение, а растение, требующее ухода». Налоговая конкуренция может быть эффективной только при наличии эффективного конкурентного порядка.

ЛИПАТОВА И.В.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

РОЛЬ ЕДИНОГО СОЦИАЛЬНОГО НАЛОГА В РЕШЕНИИ ПРОБЛЕМ СОЦИАЛЬНОЙ ОРИЕНТАЦИИ РЫНКА В РОССИИ

С переходом экономики России на рыночные основы хозяйствования, появлением различных организационно-правовых форм экономических субъектов, формированием рынка труда существенно изменились прежние представления о механизме социальной защиты граждан России. На первое место по значимости и сфере применения в области социальной защиты граждан вышел единый социальный налог. Статья 234 НК РФ дала однозначное тому толкование - это налог, предназначенный для мобилизации средств с целью реализации прав граждан, определенных Конституцией РФ, на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Социальную ориентацию рыночной экономики можно понимать в трех различных аспектах.

Наиболее распространенный классический принцип: государство финансирует из бюджетов различных уровней социальные мероприятия. Последние связаны с образованием, здравоохранением, культурой, пенсионным обеспечением и социальной поддержкой различных групп населения, в том числе работающих, малоимущих, безработных и т.д. Наиболее прямое воздействие на социальную ориентацию экономики в данном случае оказывает структура расходов бюджета, тогда как налоговая система напрямую связана с его доходной частью и лишь единый социальный налог имеет целевое назначение.

Однако степень социальной ориентированности экономики в таком ее понимании отнюдь не определяет реального благосостояния населения. Например, гипотетические 15% расходов бюджета, затрачиваемых на со-

циальные нужды в богатой стране с небольшим населением, могут означать значительно большие социальные затраты на человека, чем 30% бюджета бедной густонаселенной страны. Меньшая степень централизации ресурсов в угоду экономической активности и росту может дать лучший социальный результат. Поэтому не слишком богатому государству стоит обратить внимание на предоставление населению возможности самостоятельно себя обеспечивать, тем более, что такой механизм минимизирует потери от низкой собираемости налогов.

Социальная ориентация в более вольной трактовке представляет собой защиту прав работающих и предпринимателей с целью повышения заработной платы, улучшения условий труда, справедливого распределения доходов в обществе. В данном случае налоги в своей регулирующей функции имеют большое значение.

Третья, совсем вольная трактовка социальной ориентации экономики состоит в снижении налогового бремени, возлагаемого на экономических субъектов, в том числе и население. Здесь следует отметить, что только единый социальный налог из всей системы налоговых платежей расходуется целенаправленно на социальные мероприятия. Поэтому снижение налогового бремени означает для населения повышение личного чистого дохода. Кроме того это является дополнительным стимулом к экономической деятельности, например, введение специальных налоговых режимов в Налоговый кодекс РФ.

Рассмотрим более подробно роль единого социального налога в решении проблем социальной ориентации рынка в России.

С помощью единого социального налога решаются насущные проблемы жизнедеятельности народа и конкретно каждого человека.

От того, как будут аккумулироваться эти средства, а точнее сколько будет этих средств в консолидированном бюджете, во многом зависит дос-

тижение основных целей проводимых в стране реформ и смягчение возникающих острых проблем социального характера, в том числе таких, как:

- обеспечение достойной пенсии;
- осуществление эффективной демографической политики, включая рост продолжительности жизни нации за счет проведения своевременной квалифицированной профилактической, амбулаторной и стационарной медицинской помощи;
- создание условий для нормального трудового процесса и отдыха.

За последнее время наблюдаются отдельные подвижки в решении этих проблем, однако, коренных улучшений, на наш взгляд, все же не достигнуто. Даже, надо отметить, многие из них обостряются. Одной из причин является - недостаток бюджетных средств, в том числе средств, формируемых данным налогом. По нашему мнению, этот недостаток средств фактически прогнозируется самой системой или механизмом взимания налога, которые заложены в установленной регрессивной шкале ставок платежей (отчислений) в зависимости от размера получаемого дохода.

Так, например, с ростом доходов налогоплательщика - физического лица, его взнос в формирование специальных социальных фондов в расчете на 1000 рублей дохода снижается с 356 рублей (у лиц с годовым доходом до 100 тыс. рублей), до 113,6 рублей (у лиц, имеющих годовой доход в один миллион рублей). При получении годового дохода в 100 тыс. рублей платежи социального налога в доле, направляемой в федеральный фонд обязательного медицинского страхования, составляют всего 200 рублей, при доходе 300 тыс. рублей - 400 рублей, при доходе свыше 600 тыс. рублей - 700 рублей отчислений остаются постоянными как для имеющих доход в 1 миллион рублей, так и в 100 млн. рублей.

В результате, если при уровне дохода до 100 тыс. рублей платежи составляют 2 рубля в расчете на 1000 рублей дохода, то при доходе в 1 миллион рублей - 70 копеек, в 10 млн. рублей - 7 копеек, в 100 млн. рублей

- 0,7 копеек. А ведь, по имеющейся информации, некоторые руководители, возглавляющие собственные крупные производственные структуры или инвестиционные и кредитные организации, получают доходы, исчисляемые миллионами рублей, не за год, а за один месяц.

Значения в расчете на 1000 рублей дохода в зависимости от полученного годового дохода (налогооблагаемой базы) можно привести в таблице:

*Регрессивная шкала ставок Единого социального налога (ЕСН)
и ее влияние на величину платежей в зависимости от дохода
(в расчете на 1000 рублей дохода)*

		Федеральный бюджет ⁶⁸	Фонд социального страхования РФ	Фонд обязательного медицинского страхования		Итого
				Федеральный фонд	Территориальный фонд	
1	2	3	4	5	6	7

А. Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года (ст.241 п.1 НК РФ)

1	до 100000 руб.	28%	4%	0,2%	3,4%	35,6%
2	от 100001 руб. до 300000 руб.	28000 руб. + 15,8% с суммы > 100000 руб.	4000 руб. + 2,2% с суммы > 100000 руб.	200 руб. + 0,1% с суммы > 100000 руб.	3400 руб. + 1,9% с суммы > 100000 руб.	35600 руб. + 20% с суммы > 100000 руб.
3	от 300001 руб. до 600000 руб.	59600 руб. + 7,9% с суммы > 300000 руб.	8400 руб. + 1,1% с суммы > 300000 руб.	400 руб. + 0,1% с суммы > 300000 руб.	7200 руб. + 0,9% с суммы > 300000 руб.	75600 руб. + 10% с суммы > 300000 руб.
4	свыше 600000 руб.	83300 руб. + 2,0% с суммы > 600000 руб.	11700 руб.	700 руб.	9900 руб.	105600 руб. + 2% с суммы > 600000 руб.

⁶⁸ платежи, предназначенные для решения вопросов пенсионного обеспечения.

Б. Платежи ЕСН в расчете на 1000 рублей дохода (налоговой базы), при годовом доходе равном (рублей)

1.1	25000	280	40	2	34	356
1.2	50000	280	40	2	34	356
1.3	100000	280	40	2	34	356
1	2	3	4	5	6	7
2.1	300000	198,67	28	1,33	24	252
3.1	600000	138,83	19,5	1,17	16,5	176
4.1	1000000	91,3	11,7	0,7	9,9	113,6
4.2	10000000	27,13	1,17	0,07	0,99	29,36
4.3	100000000	20,71	0,12	0,01	0,10	20,94

Влияние регрессивной шкалы ставок налогообложения ЕСН на величину формируемых специальных бюджетных социальных фондов рассмотрим на следующем примере.

Денежное содержание одного физического лица определено в сумме 26,6 тыс. рублей в месяц, а за год – 319 тыс. рублей, т.е. налогооблагаемая база по расчету организацией единого социального налога попадает под действие регрессивной шкалы. Расчеты показывают, что рост заработка работающих, принимающих участие в формировании специальных бюджетных социальных фондов, приводит к уменьшению платежей, нежели если бы действовала единая ставка налога независимо от величины доходов.

Из сказанного выше можно сделать следующие выводы.

1. Принятая регрессивная шкала платежей не способствует решению проблем снижения социальной напряженности, а наоборот, усиливает ее, так как в конечном итоге при этом:

а) нарушается принцип справедливости и равной напряженности взимания налогов, при котором физические лица, как предприниматели, так и работающие в организациях и имеющие более высокие доходы, участвуют в формировании социальных фондов с меньшей нагрузкой, чем физические лица, получающие более низкие доходы;

б) разрыв в получаемых доходах отдельными группами населения еще больше увеличивается.

Дело в том, что платежи по ЕСН включаются в расходы организации, и, следовательно, с увеличением дохода работающих платежи по ЕСН снизят расходы организации, но при этом уменьшится в сумме платежей в социальные фонды. В то же время это приведет к увеличению как общего размера прибыли, так и той ее части, которая направляется на выплату дивидендов по акциям. Если учесть, что основная часть акций организаций и предприятий сосредоточена в руках незначительной части лиц, то, следовательно, дополнительные доходы, получаемые в виде причитающихся дивидендов, получают лица, имеющие в итоге более высокие доходы, увеличивая и без того имеющийся значительный разрыв в доходах между группами населения.

2. Решение социальных проблем в стране связано с обесценением роста специальных социальных фондов, что может быть достигнуто за счет:

- непревышения порога накопленной с начала года суммы выплат заработной платы одному работнику в целях недопущения применения регрессивной шкалы при начислении ЕСН;

- установления единых ставок платежей в ЕСН независимо от размера получаемого дохода.

Снижение ставки (35,6%) при обеспечении контроля за правильностью использования средств этих фондов отразится самым благоприятным образом на всей экономической ситуации, т. к. прежде всего, снизится налоговая нагрузка на мелкого и среднего производителя (работодателя-налогоплательщика) и, следовательно, будет способствовать дальнейшему развитию и укреплению среднего класса.

Уменьшение налоговой нагрузки приведет к снижению себестоимости продукции (работ, услуг), а следовательно, и к росту прибыли и увеличению налоговых поступлений в бюджет от нее. Одновременно, появление дополнительных средств у производителя расширит возможности инвестирования нового производства или его реконструкции и расширения.

МАНДРОЩЕНКО О.В.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГОВАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ И ИНВЕСТИЦИИ В ОСНОВНЫЕ ФОНДЫ

Социально-экономическое развитие Российской Федерации невозможно без налоговой реформы, главной целью которой является достижение оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной ролью налогов. Основными принципами, на которых основывается налоговая реформа, заключаются в выравнивании условий налогообложения, снижении налогового бремени.

Законодательство в области налогообложения совершенствуется по многим направлениям, в том числе и в области инвестиций.

В Федеральном законе «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 года № 39—ФЗ инвестициям дано следующее определение: «Инвестиции — это денежные средства, ценные бумаги, в том числе имущественные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта».

По оценкам правительства наблюдается тенденция снижения инвестиционной активности. Поэтому основной задачей в области привлечения инвестиций является стимулирование капитальных вложений путем оптимизации налогообложения.

При осуществлении капитальных вложений организации вступают в расчеты с бюджетом по целому ряду налогов.

Налог на добавленную стоимость.

В процессе осуществления капитальных вложений и реализации основных средств возникает необходимость в исчислении налога на добавленную стоимость.

Согласно гл.21 НК РФ объектом налогообложения является стоимость строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления.

К таким работам относятся строительные и монтажные работы, выполненные хозяйственным способом непосредственно налогоплательщиками.

При реализации основных средств также возникает обязанность исчисления налога. Согласно ст.154 НК РФ при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемого имущества, с учетом налога, и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). К такому имуществу, в частности, относятся:

- основные средства, приобретаемые за счет средств целевого бюджетного финансирования, и оплачиваемые с учетом НДС, который вычету не подлежит, а покрывается за счет соответствующего источника;
- безвозмездно полученное имущество, учитываемое организацией по стоимости, включающей суммы налога, уплаченные передающей стороной;
- основные средства, учитываемые на балансе налогоплательщика с учетом налога;
- служебные легковые автомобили и микроавтобусы, приобретенные до 1 января 2001 года и числящиеся на балансе налогоплательщика с учетом налога;

- приобретенное имущество, используемое при осуществлении операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Налог на прибыль

Глава 25 НК РФ устанавливает порядок определения доходов для целей налогообложения прибыли. В частности, к внереализационным доходам относится безвозмездно полученное имущество, в виде основных средств, не ниже остаточной стоимости или затрат на производство. Однако при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются следующие доходы:

- в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организации, если уставный капитал получающей (передающей) стороны более чем на 50% состоит из вклада передающей (получающей) организации. При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам;

- в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

- в виде имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный капитал организации над их номинальной стоимостью (первоначальным размером).

Согласно ст. 268 НК РФ организации, в случае получения убытка от реализации амортизируемого имущества, могут включать его в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим

сроком его эксплуатации до момента реализации. Эта норма является важной, т.к. способствует активизации обновления основных средств.

Исходя из направлений налоговой реформы, в качестве дополнительной меры для поощрения инвестиционной деятельности субъектов хозяйственных отношений предусматривается введение так называемой инвестиционной премии. Значимость этой меры заключается в том, что при вводе в эксплуатацию оборудования со сроком полезного использования свыше 5 лет, налогоплательщику сразу предоставляется право отнести на расходы 25% стоимости введенных в действие основных средств, не нарушая в дальнейшем действующий порядок амортизации оборудования.

Налог на имущество

После ввода в эксплуатацию и принятия на учет, основные средства включаются в налоговую базу по налогу на имущество.

Согласно гл. 30 НК РФ налоговые расчеты по авансовым платежам представляются в налоговые органы не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода (1 квартала, полугодия, 9 месяцев).

Налогом на имущество облагаются основные средства; движимое и недвижимое имущество, переданное в доверительное управление; движимое и недвижимое имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления; движимое и недвижимое имущество, внесенное в качестве вклада в простое товарищество; движимое и недвижимое имущество, приобретенное в процессе совместной деятельности.

С целью стимулирования развития производства и привлечения инвестиций целесообразно совершенствовать налоговое законодательство в области действующей системы имущественных налогов. Налоговый кодекс предусматривает введение налога на недвижимость.

Переход к налогообложению недвижимости на основе оценки ее рыночной стоимости является средством справедливого распределения налогового бремени, так как позволяет уменьшить его за счет высвобождения

из налоговой базы активной части основных средств, что стимулирует создание единых объектов недвижимости, включающих земельный участок и расположенные на нем здания, строения, сооружения.

Однако, для перехода к налогу на недвижимость необходимо:

- провести оценку всех объектов недвижимого имущества по реальной (рыночной) стоимости. Для этого необходимо провести инвентаризацию недвижимого имущества;
- провести расчет налогового бремени по категориям плательщиков, а также при различных сочетаниях ставок налога и льгот.

При оценке стоимости объекта недвижимости цель определения рыночной стоимости заключается в том, что она должна соответствовать положениям действующего законодательства, а именно ст.40 НК РФ.

Стоимость недвижимости имеет две формы проявления – потребительную и меновую.

Потребительная стоимость выражает полезность объекта недвижимости с точки зрения конкретного пользователя, который исходит из сложившегося варианта ее использования.

Меновая стоимость выражает полезность объекта недвижимости с точки зрения типичных субъектов рынка, на конкретную дату продажи исходя из варианта его наилучшего использования.

Для оценки недвижимости используют три основных подхода: доходный, затратный и метод сравнения продаж.

Доходный метод предполагает, что величина стоимости недвижимости предусматривает возможность получать с помощью объекта доходы в будущем. Доходный подход представлен двумя методами:

- капитализации доходов;
- дисконтированных денежных потоков.

В обоих случаях происходит преобразование дохода в соответствии со стоимостью денег во времени.

Данный метод оценки имеет как преимущества, так и недостатки. Преимущества метода заключаются в том, что он учитывает изменение денег во времени, а также получение дохода. Недостатки этого метода в том, что расчеты показателей рыночной стоимости недвижимости сопряжены с определенными трудностями.

Затратный метод иногда называют методом суммирования затрат. Действительно, для того чтобы рассчитать рыночную стоимость данным методом необходимо рассчитать затраты на воспроизводство точной копии объекта или на создание современного объекта-аналога. Кроме того, необходимо учесть три вида износа: физический, функциональный и внешний.

Физический износ отражает изменения физических свойств объекта недвижимости со временем.

Функциональный износ заключается в том, что объект не соответствует современным стандартам с точки зрения его функциональной полезности.

Внешний (экономический) износ – это снижение стоимости здания вследствие негативного изменения внешней среды, обусловленного либо экономическими, либо политическими, либо другими факторами.

Таким образом, затратный подход имеет главный недостаток – субъективный подход определения износа.

Метод сравнения продаж основан на ценах продаж аналогичных объектов недвижимости. Для использования этого метода должна быть представительная выборка объектов – аналогов. Имеющие место поправки в оценке данным методом также субъективны.

Таким образом, для перехода к налогу на недвижимость, необходима Методика оценки объектов недвижимости. Министерство экономического развития России разработало методику оценки стоимости объектов недвижимости для определения налоговой базы, которая в настоящее время про-

ходит стадию согласования с заинтересованными федеральными органами исполнительной власти.

Согласно методики, объектами недвижимости для целей налогообложения являются земельные участки, здания, сооружения, помещения, квартиры в многоквартирных жилых домах. Методика не распространяется на обособленные водные объекты, леса, многолетние насаждения, участки недр, объекты, не завершённые строительством.

Все объекты недвижимости, подлежащие налогообложению, подразделяются на три основные группы в зависимости от применяемого для их оценки подхода. Далее составляется модель массовой оценки недвижимости (это систематическая оценка групп объектов недвижимости на определённую дату с использованием стандартных процедур и статистического анализа). Процесс моделирования состоит из следующих этапов:

- сбор данных;
- создание линеаризованных качественных переменных;
- контроль качества сделок;
- анализ зависимостей;
- анализ местоположения;
- калибровка коэффициентов модели;
- контроль качества модели;
- разработка поправочных коэффициентов для нетипичных объектов.

Для сбора данных используются карточки учета информации по классам недвижимости, которые включают основные характеристики объекта недвижимости.

Линеаризация предполагает преобразование качественных переменных в количественные переменные, отражающие предпочтения на рынке. При определении весов качественных переменных исходят из предполо-

жения возможности выявления предпочтений потребителей, заложенных в самой величине рыночной стоимости.

Контроль качества производится методом робастной регрессии. В результате ее использования каждому объекту присваивается значение, показывающее, насколько объект отличается от среднего по выборке. Чем ближе значение к единице, тем лучше объект описывается моделью.

Анализ зависимостей предполагает определение факторов, влияющих на формирование стоимости объекта, и выявление связи между наиболее существенными переменными. На этом этапе выявляются наиболее значимые переменные.

Анализ местоположения производится двумя способами:

- созданием линеаризованных значений основных городских магистралей;
- методом поверхности глобального отображения, которая показывает вариацию рыночной стоимости, обусловленную местоположением объекта.

Калибровка коэффициентов модели и контроль качества модели осуществляются с использованием статистических программ.

Оценка доходной недвижимости для целей налогообложения основана на использовании рентного мультипликатора и потенциального валового дохода. Потенциальный валовой доход – это доход, который можно получить от сдачи в аренду недвижимости при 100 % -ном использовании. При этом на величину арендной платы влияет определенное количество факторов, которые образуют математическую модель. Для расчета рентного мультипликатора необходимо собрать на рынке данные о продажах объектов.

Стоимость объекта, рассчитанная с применением затратного подхода, определяется путем сложения стоимости земельного участка и улучшений.

За стоимость земельного участка принимается кадастровая стоимость земельного участка. Полная восстановительная стоимость улучшений представляет собой сумму затрат, необходимых для их возведения. Полная стоимость замещения представляет собой сумму затрат на создание объекта, аналогичному объекту оценки. Для расчета стоимости объекта затратным методом также необходимо создать математическую модель.

Оценивая разработанную методику, необходимо отметить, что в целом она отражает рыночные подходы в оценке недвижимости. Однако проблематична ее адаптация, так как впервые в расчете налоговой базы используется экономико-математическое моделирование.

В целом, оптимизация налогообложения с целью привлечения инвестиций способствует улучшению инвестиционного климата в стране, а налогообложение объектов недвижимости является значительным источником финансирования затрат региональных и муниципальных бюджетов.

МАРКИНА Е.В.
*профессор, заведующая кафедрой «Финансы»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

*(доклад на Круглом столе «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России» 10 декабря 2003 г.)*

Применение единого подхода в налогообложении коммерческих и некоммерческих организаций, характерного для налогового законодательства развитых стран и разработанной с учетом международного опыта главы 25 Налогового кодекса РФ (далее по тексту НК РФ), может иметь негативное влияние на развитие бюджетных учреждений, оказывающих важные социальные услуги, поскольку при этом игнорируются особенности функционирования бюджетных учреждений в РФ.

В современных условиях государство не выполняет своих обязательств по финансированию созданных им учреждений. В частности, в нарушение требований ст. 161 Бюджетного кодекса РФ ассигнования на содержание учреждений определяются не исходя из прогнозируемых объемов предоставления государственных и муниципальных услуг и установленных нормативов финансовых затрат на их предоставление, а исходя из возможностей бюджетов соответствующих уровней. В связи с этим часть расходов (расходы на коммунальные услуги, расходы на капитальное строительство, приобретение оборудования, капитальный ремонт зданий и сооружений) практически не финансируются из бюджетов, и учреждения вынуждены заниматься предпринимательской и иной приносящей доход деятельностью, чтобы покрыть часть расходов, не профинансированных учредителем. В этой ситуации единые правила налогообложения для коммерческих организаций и бюджетных учреждений ставят последних в не-

равные условия, что нарушает один из основных принципов налогообложения.

Правовой статус бюджетного учреждения предполагает некоторые особенности исчисления налогооблагаемой базы образовательных учреждений в части определения доходов и расходов, исключаемых из налоговой базы, начисления амортизации, порядка исчисления налога и авансовых платежей, составления налоговой декларации. Поэтому четкое определение бюджетного учреждения имеет важное практическое значение. В тексте Налогового кодекса РФ не содержится определения бюджетного учреждения в целях налогообложения. При этом определение правового статуса организации в уставных документах, как бюджетного учреждения, еще не является основанием для трактовки ее таковым в целях налогообложения. Более того, трактовка бюджетного учреждения в целях налогообложения, предусмотренная Методическими рекомендациями по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ, утвержденными Приказом МНС России от 26 февраля 2002 г. № БГ-3-02/98, отличается от трактовки бюджетного законодательства. Суть отличия состоит в важном дополнении, что при отсутствии у организации одного из условий, определенных ст.161 Бюджетного кодекса РФ, в частности финансирования ведения уставной деятельности за счет средств соответствующих бюджетов на основе сметы доходов и расходов, она не трактуется бюджетным учреждением и на нее не распространяются положения законодательства, предусмотренные для бюджетных учреждений. При таком подходе организации, определенные в уставных документах как бюджетные учреждения, но не финансируемые собственником из-за ограниченности бюджетных средств, не признаются бюджетными учреждениями для целей налогообложения, что ухудшает их финансовое положение.

Правовой статус бюджетного учреждения предполагает особенности исчисления авансовых платежей и представления налоговой декларации. В

частности, статья 286 НК РФ предусматривает уплату бюджетными учреждениями только квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода. А для некоммерческих организаций, у которых не возникают обязательства по уплате налога, статьей 289 НК РФ предусмотрена возможность представления в налоговые органы упрощенной налоговой декларации.

Важным для определения налогооблагаемой базы является определение доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, к которым применительно к бюджетным учреждениям относятся, прежде всего, средства целевого финансирования (подп.14 п.1 ст.251 НК РФ). К средствам целевого финансирования бюджетных учреждений относятся, главным образом, средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов. При этом сам факт получения учреждением бюджетных средств, не является основанием для их трактовки как средств целевого финансирования. Они становятся таковыми только при условии выделения их по смете доходов и расходов на осуществление уставной деятельности. Однако в ряде случаев бюджетные средства могут попадать под налогообложение, например, при финансировании бюджетного учреждения из бюджетов разных уровней. Поскольку в соответствии с порядком, установленным Министерством финансов РФ, учреждению в зависимости от подчиненности открывается только один бюджетный счет, на который поступают средства того бюджета, за счет которого учредитель финансирует уставную деятельность учреждения, средства бюджетов других уровней бюджетной системы, которые поступают на внебюджетный счет, не трактуются налоговыми органами как средства целевого финансирования и подлежат включению в налогооблагаемый доход.

Большие проблемы могут возникнуть в ближайшее время у тех образовательных учреждений (например, высших учебных заведений), которые

могут быть преобразованы в новую организационно-правовую форму - специализированную государственную или муниципальную некоммерческую организацию (СГМНО), предусмотренную разработанными Министерством финансов РФ и одобренными Правительством РФ Принципами реструктуризации бюджетного сектора в Российской Федерации в 2003-2004 годах и на период до 2006 года. В соответствии с этим документом финансирование СГМНО будет осуществляться не на основе сметы доходов и расходов, а путем оплаты установленного учредителем задания на предоставление государственных или муниципальных услуг. Переход на новую организационно-правовую форму потребует внесения изменений в налоговое законодательство, дополняющих перечень средств целевого финансирования в части бюджетных средств, поступающих не на содержание по смете доходов и расходов, а на оплату заданий по предоставлению услуг, устанавливаемых собственником СГМНО. В действующей редакции главы 25 бюджетные средства в виде оплаты услуг государства включаются в налоговую базу.

Требует разъяснений в налоговом законодательстве вопрос о возможности применения бюджетными учреждениями грантов, входящих в перечень доходов, исключаемых из налоговой базы образовательных учреждений. Отсутствие в законодательстве определения гранта, положения о том, кто может быть грантодателем (российские или иностранные организации либо граждане), обязательно ли представление отчета получателя гранта перед грантодателем, влечет невозможность однозначного и реального применения данного положения законодательства с целью оптимизации налоговой базы бюджетных учреждений. Решению этой задачи способствует исключение из налоговой базы средств, полученных в рамках благотворительной деятельности, а также безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими

лицензии на право ведения образовательной деятельности, оборудования, используемого исключительно в образовательных целях.

Также как и для всех налогоплательщиков, для бюджетных учреждений не все документально подтвержденные и обоснованные затраты, учитываются при определении налоговой базы. В частности, в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ к расходам, уменьшающим налоговую базу образовательных учреждений, не могут быть отнесены расходы на капитальное строительство, капитальный ремонт зданий и сооружений, а также расходы на приобретение амортизируемого имущества. Однако такой подход вряд ли можно считать справедливым при отсутствии финансирования данных видов расходов за счет средств учредителя, поскольку он приводит к невозможности развития материально-технической базы бюджетных учреждений.

В условиях отсутствия финансирования капитального строительства за счет бюджетных средств применение положений налогового законодательства, исключающих возможность отнесения расходов на капитальное строительство, осуществляемого за счет предпринимательской деятельности, на затраты до налогообложения приводит к замедлению темпов обновления основных фондов, что несомненно сказывается на количестве и качестве оказываемых образовательным учреждением услуг.

Большие проблемы возникают у образовательных учреждений при включении в состав расходов, учитываемых в целях налогообложения расходов на капитальный ремонт основных средств. В отличие от коммерческих и некоммерческих организаций других организационно-правовых форм, которые списывают эти расходы в полном объеме в размере фактических затрат, на бюджетные учреждения эта норма не распространяется. Причиной этого является не наличие в законе подобной запретительной нормы для бюджетных учреждений, а логика рассуждений налоговых органов, которые полагают, что в условиях необходимости ведения раздель-

ного учета всех расходов, и в том числе расходов на ремонт основных средств, по видам деятельности (бюджетной и предпринимательской), расходы на ремонт основных средств, наделенных учредителем и находящихся только в оперативном управлении образовательного учреждения, должны закладываться учредителем в смету доходов и расходов по бюджетным средствам и финансироваться за счет бюджетных средств. Но поскольку последнее условие на практике не выполняется ввиду ограниченности бюджетных средств, расходы на капитальный ремонт могут быть произведены только за счет прибыли, оставшейся после уплаты налога, что, несомненно, приводит к снижению заинтересованности (а иногда и невозможности) учреждений поддерживать свою материально-техническую базу в надлежащем состоянии.

Решение данной проблемы видится во внесении дополнений в статью 321-1 главы 25 НК РФ, разрешающей квотировать расходы на капитальный ремонт основных средств между бюджетной и предпринимательской деятельностью пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования). В этом случае расходы на капитальный ремонт частично смогут покрываться за счет прибыли до налогообложения.

Не решен до настоящего времени и вопрос о возможности включения образовательными учреждениями в состав расходов сумм начисленной амортизации основных средств бюджетных учреждений. Необходимость начисления амортизации стала очевидной лишь после внесения изменений в ст. 256 НК РФ в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2002 года № 110-ФЗ. Данная статья предполагает, что амортизация должна начисляться только на имущество, приобретенное в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемое для осуществления такой деятельности, что вызывает ряд вопросов.

Разграничение основных средств по источнику приобретения не вызывает сложностей, в то время как разграничение основных средств по использованию в бюджетной и предпринимательской деятельности вряд ли возможно. Одни и те же основные средства могут использоваться одновременно для оказания и платных, и бесплатных образовательных услуг, например, при подготовке студентов, часть которых обучается за бюджетных средств, а часть – за счет платы за обучение. Поэтому ввиду невозможности четкого разграничения основных средств, используемых в предпринимательской и бюджетной деятельности, невозможно, на наш взгляд, и применение механизма амортизации в нынешней редакции закона. Доказательством этого является также положение ст.256 НК РФ, что амортизируемым признается лишь то имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности. Но Гражданский кодекс РФ предполагает для бюджетных учреждений распоряжение имуществом только на праве оперативного управления, независимо от того, занимается учреждение предпринимательской деятельностью или нет. Поэтому предлагается вместо использования механизма амортизации разрешать включать в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, расходы на приобретение основных средств в полном объеме, как это было предусмотрено при прежнем порядке налогообложения бюджетных учреждений.

С введением в действие главы 25 НК РФ отменены налоговые льготы для всех организаций, включая бюджетные учреждения. В частности, утратила силу льгота, позволявшая уменьшать облагаемую прибыль государственных и муниципальных образовательных учреждений, а также негосударственных образовательных учреждений, получивших лицензии в установленном порядке, на суммы, направленные на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в данном образовательной учреждении. Основанием для предоставления данной льготы являлась ст.47 закона РФ «Об образовании», преду-

сматривающая, что деятельность образовательного учреждения по реализации производимой продукции (работ, услуг), предусмотренная уставом этого учреждения, относится к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса. Соответственно деятельность по оказанию платных образовательных услуг, доходы от которой реинвестированы в образовательное учреждение, не относилась к предпринимательской и реинвестированные доходы в соответствии с действовавшим ранее порядком налогообложения не облагались налогом. В настоящее время указанный закон в соответствии со ст. 7 Федерального закона РФ от 9 июля 1999 года № 159-ФЗ «О введении в действие Бюджетного кодекса Российской Федерации» не утратил силы с принятием Бюджетного кодекса РФ, однако налоговая льгота, предоставлявшая ранее возможность развития образовательных учреждений, не нашла отражения в главе 25 НК РФ. Это привело к тому, в условиях хронического недофинансирования образовательных учреждений, существенную часть внебюджетных средств учреждения не смогли направить на нужды своего развития. Поэтому, учитывая ситуацию, когда учредитель не может в полной мере выполнить свои обязательства по финансированию всех необходимых расходов, предлагается внести поправки в налоговое законодательство в части разрешения включать в состав расходов, исключаемых из налоговой базы, суммы, направленные на нужды обеспечения и развития образовательного процесса в образовательном учреждении.

Бюджетные учреждения, являясь субъектами и налоговых, и бюджетных правоотношений, попадают в ситуацию противоречий налогового и бюджетного законодательства. В соответствии с требованиями Бюджетного кодекса РФ (п.2 ст.42) доходы бюджетных учреждений, полученные

от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, должны быть отражены в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, либо как доходы от оказания платных услуг после уплаты налогов и сборов в соответствии с действующим законодательством. Однако требования ст.42 Бюджетного кодекса РФ выполняются сегодня только в части доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление учреждениям некоторых отраслей социальной сферы, которые зачисляются в бюджет как неналоговые доходы в соответствии со ст. 28 Федерального закона от 24 декабря 2002 г. № 176-ФЗ “О федеральном бюджете на 2003 год”. Аналогичный порядок предусмотрен на 2004 год статьей 28 Федерального закона от 23.12.2003 № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год». Причем в отношении этих доходов не выполняются требования налогового законодательства в части необходимости уплаты с суммы доходов от сдачи в аренду налога на прибыль. С суммы доходов от оказания платных услуг учреждения, находящиеся в федеральной собственности, уплачивают налог на прибыль в соответствии с действующим законодательством, но при этом не выполняются требования Бюджетного кодекса РФ в части перечисления оставшихся после уплаты налогов доходов в федеральный бюджет.

Противоречивость налогового и бюджетного законодательства не способствует заинтересованности бюджетных учреждений в привлечении внебюджетных средств. Поэтому, на наш взгляд, должны быть приведены в соответствие положения налогового и бюджетного законодательств, касающиеся доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности бюджетных учреждений. В целях создания стимулов для занятия предпринимательской деятельностью бюджетные учреждения должны быть поставлены в равные условия с другими налогоплательщиками в

части уплаты налога на прибыль, но с предоставлением права самостоятельного распоряжения прибылью после выполнения налоговых обязательств (это предполагает отмену положений бюджетного законодательства в части обязательности перечисления оставшейся после уплаты налогов прибыли в доходы соответствующего бюджета), либо исключения бюджетных учреждений из состава плательщиков налога на прибыль (путем внесения соответствующих поправок в налоговое законодательство) и необходимости перечисления доходов от предпринимательской деятельности в доход соответствующего бюджета, но с обязательной гарантией в законодательном порядке (отсутствующей в настоящее время) возврата перечисленных доходов для покрытия расходов, не профинансированных учредителем. Оба варианта предполагают повышение заинтересованности учреждений, в том числе образовательных, в привлечении внебюджетных средств для покрытия расходов, не профинансированных учредителем, и в то же время позволяют увеличить доходную базу соответствующих бюджетов.

МЕЛЬНИКОВА Н.П.
*профессор кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

**НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ЭКОНОМИКИ:
ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ
И НАПРАВЛЕНИЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ**

Налоговая система России прошла этап своего становления и дальнейшая ее эволюция, а также повышение эффективности механизма налогообложения настоятельно требуют развития теории налогов. В общей теории налогов необходимо, прежде всего, уточнить экономическое содержание целого ряда базовых понятий применительно к современным условиям, а также прийти к единству по основным дефинициям. К числу базовых категорий общей теории налогов, которые требуют уточнения их экономической природы, относится налоговое регулирование.

Понятие «налоговое регулирование» в настоящее время широко применяется как в учебной, научной литературе, так и в официальных документах, причем зачастую как тождественное с налоговой политикой. На наш взгляд, разграничение указанных понятий, осмысление их природы и экономического содержания, уточнение их дефиниций применительно к современным условиям не только позволит развить теорию налогов, но и будет способствовать успешному решению практических задач.

Обзор специальной литературы как по вопросам налогообложения и построения налоговой системы Российской Федерации, так и по вопросам анализа опыта зарубежных стран по осуществлению налогового регулирования показывает, что в настоящее время нет единства ни в терминологии, ни в понимании содержания налогового регулирования и налоговой политики.

Классическое понимание налоговой политики, которое дают энциклопедические издания (Большой экономический словарь под редакцией

А.Н. Азрилияна, Финансово-кредитный энциклопедический словарь под общей редакцией А.Г. Грязновой), сводится к системе мероприятий, проводимых государством в области налогов. Некоторые современные авторы акцентируют внимание на правовом аспекте налоговой политики. Так, например, Т.Ф. Юткина определяет налоговую политику как «комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов»⁶⁹. Подобное определение налоговой политики, по мнению автора, является узким, так как в нем присутствует лишь правовой аспект. На наш взгляд неправомерно сводить налоговую политику только к комплексу правовых действий органов власти и управления. Можно согласиться с тем, что важной частью налоговой политики является комплекс правовых действий государства, т.к. налоги являются обязательными законодательно устанавливаемыми платежами. Без выработки налоговых законов и механизма их практической реализации налоговая политика существовать не может. Однако налоговая политика не может существовать и без постановки целей, выработки задач и направлений их реализации. Основополагающая цель налоговой политики любого государства – обеспечение доходной части бюджета, иначе теряет смысл существование самих налогов. Вместе с тем, на отдельных этапах развития общества фискальная цель может уступить первенство другим задачам: оживление или сдерживание развития производства, стимулирование инвестиционной деятельности в целом или в отдельных отраслях производства, решение социальных задач. Кроме того, налоговая политика предполагает обязательный прогноз влияния установленных законодательством норм налогообложения на поведение хозяйствующих субъектов, на принятие ими инвестиционных и других решений. Налоговая политика также теряет свой практический смысл, если она не будет сопровождаться обобщением результатов влияния налогообложения на экономическую и

⁶⁹ Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение»: Учебник. – М.: ИНФРА- М, 1999, с.128.

социальную сферы общества. Выработка целей, постановка задач, обобщение результатов – это уже научная, а не правовая деятельность. Разрабатывая цели и задачи налоговой политики, направления их реализации, государство должно основываться на накопленных обществом экономических и социальных знаниях. Неотъемлемой частью налоговой политики государства является также определение структуры налоговой системы и принципов ее построения, выработки направлений развития налоговой системы в краткосрочном и долгосрочном периодах.

На наш взгляд, наиболее удачным можно считать определение налоговой политики, данное В.Г. Пансковым в его учебнике «Налоги и налогообложение в Российской Федерации». Налоговая политика, по мнению В.Г. Панскова, представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. Из данного определения следует, что налоговая политика – это, во-первых, субъективная деятельность государства; во-вторых, это система экономических, финансовых и правовых мероприятий, проводимых государством; в-третьих, эта система мероприятий имеет определенную направленность:

- формирование самой налоговой системы адекватной конкретным экономическим условиям конкретной страны,
- обеспечение финансовых потребностей государства,
- обеспечение развития экономики страны.

Составной частью налоговой политики выступает налоговое регулирование экономики. Налоговое регулирование, как и налоговая политика, представляет собой субъективную деятельность государства. В данном случае деятельность государства имеет конкретную направленность: воздействие на развитие производства посредством налогообложения. По

мнению автора не следует сводить налоговое регулирование лишь к стимулирующему воздействию налогов на производство посредством налоговых льгот. По своему экономическому содержанию и назначению налоговое регулирование гораздо шире активного использования государством налоговых льгот. Оно шире и по инструментам воздействия на производство, и по направлениям воздействия на экономику.

Следует отметить, что в последнее время в литературе, посвященной проблемам налогообложения, появились иные взгляды на содержание налогового регулирования. Новые трактовки связаны с активной разработкой такого направления научно-прикладных исследований как налоговый менеджмент. С позиций налогового менеджмента налоговое регулирование представляет собой составную часть процесса управления, направленную на обеспечение реализации законодательно утвержденных бюджетно-налоговых заданий и принятых под них налоговых концепций.⁷⁰ Разработкой теории налогового менеджмента активно занимается и Т.Ф. Юткина, что нашло отражение в ее достаточно широком понимании содержания налогового регулирования. Она включает в сферу налогового регулирования не только воздействие налогообложения на экономические (темпы развития производства, его отраслевая и территориальная структура) и социальные процессы в обществе, но также балансирование бюджета и саморегулирование внутриналоговых отношений. Автор не будет оспаривать правомерность рассмотрения налогового регулирования «как функции управления, т.е. внутреннего дела системы управления налогообложением и прямую обязанность ее управляющих органов по разработке и реализации мер по выполнению бюджетно-налоговых заданий в рамках принятой налоговой концепции»⁷¹. Возможно – это новое перспективное направление прикладных исследований в области теории управления. Нам хочется еще

⁷⁰ Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение Серия «Учебники и учебные пособия». - РнД: Феникс, 2000, с. 268.

⁷¹ Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение, с. 268.

раз посмотреть на содержание налогового регулирования с позиций традиционных взглядов, а именно на налоговое регулирование экономики как практическое проявление регулирующей функции, объективно присущей налогами, как часть государственного регулирования экономики.

Особое внимание следует обратить на то, что налоговое регулирование экономики является единством субъективного и объективного. С одной стороны, как уже отмечалось, налоговое регулирование представляет собой субъективную деятельность государства, систему государственных мер по косвенному воздействию на интересы участников экономических процессов. С другой стороны, данная субъективная деятельность государства имеет совершенно объективную основу, которая предопределена экономической сущностью налогов и их функциями.

Причиной возникновения налогов, их основным предназначением, как известно, является формирование централизованных финансовых ресурсов государства, что обеспечивает материальную основу существования самого государства, выполнение им своих функций. Налоги мобилизуют доходы государства посредством перераспределения ВВП: самостоятельно хозяйствующие субъекты создают доход, который посредством налоговых изъятий поступает в бюджет государства. Данное проявление экономической сущности и предназначения налогов принято называть фискальной функцией.

Вместе с тем с момента своего возникновения и до настоящего времени налоги объективно оказывали и продолжают оказывать значительное влияние на развитие производства. Объективная возможность активного воздействия налогов на производства неразрывно связана с самой сущностью налогов. Налоги, изымая часть дохода хозяйствующего субъекта, снижают объемы его потребления и сбережений. Уменьшение сбережений и производительного потребления ведет к замедлению темпов развития производства. При высоком уровне налоговых изъятий может произойти

не только замедление развития производства, но и переход от расширенного воспроизводства к простому и даже к разорению, т.е. банкротству предприятия. Объективная сторона отрицательного воздействия налогов на воспроизводственные процессы отмечается представителями различных экономических школ от меркантилистов до неоклассиков. Однако данная объективная сторона налогового воздействия на экономику активно проявляет себя в условиях непроизводительного характера государственных расходов, когда изымаемые посредством налогов денежные средства из индивидуального воспроизводства не используются для экономического развития общества в целом. В силу этого, налоги, действительно, становятся убытком не только для отдельно хозяйствующих субъектов, но и для общества в целом.

Эволюция государства, расширение его функций (появление и развитие экономической и социальной функций) принципиально изменили природу государственных расходов. В 20 веке расходы государства в значительной своей части стали носить производительный характер. В современных условиях денежные средства, изъятые посредством налогов из индивидуального воспроизводства, используются государством на развитие отраслей производства, которые важны с точки зрения общества, но не интересны с позиций частного бизнеса; на обеспечение бесплатного образования и здравоохранения, которые формируют необходимое качество рабочей силы, используемой в частных хозяйствах; на финансирование фундаментальных научных исследований, результаты которых используются как обществом в целом, так и отдельно хозяйствующими субъектами и т.д.

В силу своей экономической природы налоги не могут быть нейтральны к производству. При этом отрицательное воздействие налогов на индивидуальное воспроизводство в силу принудительного изъятия части дохода хозяйствующего субъекта осуществляется автоматически. Положительное же влияние налогов на производство является результатом субъек-

тивной целенаправленной деятельности государства. История практики налогообложения показывает, что и положительное, и отрицательное воздействие налогов на производство может быть неожиданным следствием проводимых государством мероприятий. Задача государственной налоговой политики, как раз и состоит в том, чтобы максимально использовать возможности позитивного влияния налогов на экономику и максимально нейтрализовать негативные последствия налогообложения. Данная задача налоговой политики решается государством посредством налогового регулирования.

Налоги, являясь изъятием части дохода налогоплательщика, также могут использоваться государством в качестве побудительного мотива хозяйственной и иной деятельности частных субъектов.

Теоретические положения о позитивном воздействии налогов на воспроизводственные процессы и о необходимости налогового регулирования экономики в 20 веке стали аксиомами в экономической теории. В научных кругах обсуждаются лишь вопросы целей, направлений и самого механизма налогового регулирования. Причем решение данных вопросов, а также набор инструментов, используемых в практике налогового регулирования, тесно связаны с конкретным этапом экономического развития и меняются вместе с экономическим развитием. Так, например, на протяжении второй половины 20-го века с помощью налогового регулирования индустриально развитые страны успешно решали целый ряд задач: стимулирование инвестиционной деятельности и научно-исследовательской деятельности частных компаний, развитие фундаментальных исследований, развитие малого бизнеса, стимулирование затрат по профессиональной подготовке, расширение экспорта капитала, развитие сельского хозяйства, развитие экологически чистых видов производства.

Опираясь на изложенное выше, можно дать следующее определение налогового регулирования. Налоговое регулирование – это составная часть

налоговой политики, субъективная деятельность государства в лице органов государственной и исполнительной власти по использованию объективных возможностей налогов способствовать развитию индивидуального и общественного производства.

Анализ мировой практики налогообложения позволяет выделить основные направления налогового регулирования. Первое направление налогового регулирования заключается в централизации посредством налогов финансовых ресурсов государства и их использовании для целей развития общественного производства. Объемы государственных инвестиций могут влиять на темпы экономического роста. Прямое государственное финансирование, дотации и субвенции из бюджета позволяют государству оказывать воздействие на формирование структуры общественного производства, как в отраслевом, так и в территориальном разрезе. Следует обратить внимание на то, что решение общественных задач (развитие науки, социальной сферы, экологические проблемы и др.), а также эффективное использование централизованных финансовых ресурсов в целях обеспечения высокого уровня развития макроэкономики способствует более высоким возможностям развития экономики и на микроуровне.

Второе направление налогового регулирования состоит в разработке государством системы побудительных мотивов для отдельных хозяйствующих субъектов к их экстенсивному и интенсивному развитию. Данное направление налогового воздействия государства на производство реализуется посредством регулирования объема налоговых изъятий, как за счет самой нормы налогового изъятия, так и за счет предоставления налоговых льгот.

Новое направление налогового регулирования сформировалось в последней четверти 20-го века, для которой характерно непрерывное и постоянно ускоряющееся появление новых отраслей и видов производства, новых технологий производства, новых форм организации хозяйства, но-

вых хозяйственных и финансовых операций и сделок. Все эти новшества ведут к появлению новых видов и форм доходов, которые по своему экономическому содержанию не всегда «вписываются» в действующее налоговое законодательство. Несоответствие существующего механизма налогообложения экономическому содержанию новых форм доходов может тормозить развитие прогрессивных производств, операций, сделок. В этой связи можно говорить о третьем направлении налогового регулирования: постоянное отслеживание появления новых прогрессивных форм хозяйствования, видов доходов, новых хозяйственных и финансовых инструментов и операций и разработка адекватного для них механизма налогообложения, способствующего их быстрому внедрению в практику.

Налоговое регулирование на практике осуществляется через определенный механизм. В экономической литературе широко используются термины механизм налогообложения, механизм налогового регулирования, инструменты налогового регулирования. Однако следует отметить, что единство в понимании данных терминов пока отсутствует. Для определения содержания понятия механизма налогового регулирования и инструментов налогового регулирования обратимся к семантике слов механизм и инструмент. Толковый словарь русского языка определяет "механизм" как систему, устройство, определяющее порядок какого-нибудь вида деятельности; инструмент – орудие для производства каких-нибудь работ. Мировая практика налогообложения показывает, что "орудиями" воздействия налогов на производство являются налоговая ставка, налоговые льготы и налоговая база. Их мы и будем называть инструментами налогового регулирования. Практика налогообложения также показала, что действие данных инструментов с позиций налогового регулирования разнонаправлено. Повышение налоговых ставок ведет к снижению предпринимательской активности, а расширение налоговых льгот стимулирует производство. Расширение налоговой базы отрицательно сказывается на произ-

водстве, а ее сужение стимулирует экономику. Однако налогам присуща не только регулирующая функция, но и фискальная. В этой связи инструменты налогового регулирования должны использоваться комплексно, что и позволит добиться высоких результатов налогового регулирования при обеспеченности доходной базы бюджета. Комплексное, согласованное использование налоговых ставок, налоговых льгот и налоговой базы в целях положительного воздействия налогов на производство и представляет собой механизм налогового регулирования.

ПИНСКАЯ М.Р.
доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ

КОНСТИТУЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ*

С 1.01.1999 г. вступил в силу Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ), который, безусловно, сыграл определяющую роль в реформировании российской налоговой системы. Принятие и введение в действие НК РФ рассматривается как важнейшее условие для улучшения экономической ситуации и обеспечения экономического роста в стране.

НК РФ состоит из двух частей – общей и специальной. В общей части, которую называют первой частью НК РФ, устанавливаются виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Следует отметить, что с принятием первой части НК РФ в налоговую систему Российской Федерации были внесены существенные поправки, которые в основном коснулись правовой базы налогообложения.

* Работа выполнена при финансовой поддержке Российского гуманитарного научного фонда в рамках гранта «Налоговое регулирование в условиях экономической интеграции (Россия/Беларусь)» (1.01-0278001а/Б)

Кодекс – это кодифицированный законодательный акт, объединяющий в строго определенном порядке нормы права, регулирующие какую-либо отрасль (сферу) общественных отношений.⁷² Применительно к НК РФ можно определить, что он представляет собой единый кодифицированный налоговый документ, объединяющий нормы права, регулирующие налоговые правоотношения. НК РФ позволяет обеспечить полноту правового регулирования всех стадий налоговых отношений.

В конституционном праве, которое имеет основополагающее значение для всех отраслей права и институтов, в том числе и в области налоговых правоотношений, отсутствуют единые критерии для обозначения правовых постулатов. В первую очередь, это относится к определению понятия «норма права». Согласно юридическому энциклопедическому словарию, норма права – это общеобязательное правило поведения, установленное или санкционированное государством и обеспеченное его принудительной силой.⁷³ Постановлением Государственной Думы Федерального Собрания РФ дано несколько иное определение понятия нормы права: «Норма права – это общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение»⁷⁴.

К сожалению, на характер развития и на качество налогового законодательства серьезно повлияли недостатки конституционного права, что вынуждает порой Конституционный Суд РФ весьма творчески развивать положения Конституции РФ, касающиеся налоговых правоотношений. В этой связи представляется правомерной точка зрения о необходимости укрепления конституционного законодательства, которое является фунда-

⁷² Экономика. Право. Финансы: Словарь-справочник. – М.: 1995.

⁷³ Румянцев О.Г., Дадонов В.Н. Юридический энциклопедический словарь. – М.: ИНФРА, 1997.

⁷⁴ Постановление ГД ФС РФ от 11.11.1996 г. № 781 – II „Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации“ („Собрание законодательства РФ“, 02.12.1996, № 49, ст. 5506)

ментом законодательства. Именно здесь должны быть закреплены и развиты основы всей системы законодательства и права: понятия, термины, классификация правовых актов, порядок и условия толкования, способы разрешения юридических коллизий и т.п.⁷⁵

Первая часть НК РФ состоит из семи разделов. Раздел 1 «Общие положения», несмотря на свое название, носит прикладной характер и имеет практическую значимость. Прежде всего, следует отметить, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации (ст. 2 НК РФ). Это означает, что налоговые отношения имеют двойственную природу: они одновременно носят характер и экономических, и юридических отношений.

Ст. 2 НК РФ определяет также, что законодательство о налогах и сборах регулирует отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Учитывая это обстоятельство, необходимо определить, что к законодательству о налогах и сборах относятся:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ;
- законы и иные нормативные акты о налогах и сборах субъектов Российской Федерации принятые в соответствии с НК РФ;
- нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

⁷⁵ Цыганков Э.М. Вопросы налогообложения в соотношении с конституционным гражданским и административным законодательством (теория, практика, комментарий). – Тверь: „GM“, 2001.

Нормативный правовой акт – это изданный в особом порядке официальный акт – документ компетентного правотворческого органа, содержащий нормы права.⁷⁶ Это единственный правовой акт, в котором содержатся общеобязательные правила поведения (нормы права). Из ст. 1 НК РФ прямо вытекает, что любые акты органов исполнительной власти не относятся к актам законодательства о налогах и сборах. Другими словами, нормативные правовые акты исполнительной власти не входят в понятие налогового законодательства. Более того, согласно ст. 4 НК РФ органы исполнительной власти издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и они не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. В ст. 6 НК РФ приводятся условия, при которых нормативный правовой акт признается не соответствующим НК РФ:

1) нормативный правовой акт издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) нормативный правовой акт отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные НК РФ;

3) нормативный правовой акт изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

⁷⁶ Куланов В.Л. Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Манько. – М.: ЮристЪ, 1997.

4) нормативный правовой акт запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) нормативный правовой акт запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) нормативный правовой акт разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

7) нормативный правовой акт изменяет установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) нормативный правовой акт изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;

9) нормативный правовой акт иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Если внимательно прочитать ст. 4 НК РФ, то можно увидеть следующую коллизию. Федеральным законом от 09.07.1999 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» установлено, что Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Министерство финансов Российской Федерации, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, органы государственных внебюджетных фондов издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах. Это означает, что, к примеру, МНС РФ сохраняет право на издание инструкций и методических указаний вне зависимости от того, насколько подробно и ясно законода-

тельство будет регулировать данную сферу отношений, а также вне зависимости от прямого указания в законе на необходимость издания инструкции. В результате правило, установленное в ст. 4, п. 1 НК РФ о том, что нормативный правовой акт органа исполнительной власти может появиться только в случае, предусмотренном законодательством, не действует в отношении приказов, методических указаний, инструкций, которые обязательны для подразделений этого государственного органа. Для властно-подчиненных отношений в сфере налогообложения такой обязательности вполне достаточно, чтобы инструкции и методические указания не изменили своего правового статуса в связи с принятием НК РФ.⁷⁷

Впервые в налоговом законодательстве закреплено, что все неустрашимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (ст. 3, п. 7 НК РФ). При существующем многообразии и противоречивости законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах, таким образом обеспечивается значительно большая степень защиты интересов налогоплательщиков. Данное положение подкрепляется также Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации, согласно ст. 53, п. 1 которого при рассмотрении споров о признании недействительными актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия указанных актов, возлагается на орган, принявший акт. Данное положение нашло отражение также в ст. 108, п. 6, где закреплена презумпция невиновности налогоплательщика: «Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и ус-

⁷⁷ Цыганков Э.М. Вопросы налогообложения в соотношении с конституционным гражданским и административным законодательством (теория, практика, комментарии). – Тверь: „GM“, 2001.

тановлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица».

Ст. 5 НК РФ определяет правила действия актов законодательства о налогах и сборах во времени, которые, по сути, сводятся к следующему: акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Исключением являются случаи установления или введения новых налогов и сборов, когда эти акты вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты законодательства о налогах и сборах не имеют обратной силы, если они:

- устанавливают новые налоги и сборы⁷⁸,
- повышают налоговые ставки, размеры сборов,
- устанавливают или отягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах,
- устанавливают новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков⁷⁹ или иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Акты законодательства о налогах и сборах имеют обратную силу, если они:

⁷⁸ Данный тезис непосредственно вытекает из ст. 57 Конституции РФ

⁷⁹ Данный тезис непосредственно вытекает из ст. 57 Конституции РФ

- устраняют или смягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах,
- устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

Акты законодательства о налогах и сборах могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это, если они:

- отменяют налоги и сборы,
- снижают размеры ставок налогов (сборов),
- устраняют обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение.

При этом следует иметь в виду, что независимо от того, имеет ли нормативный правовой акт о налогах и сборах по указанным основаниям обратную силу, устанавливает он налоги или отменяет их, необходимо проверить, не выполняется ли хотя бы одно из условий, указанных в ст. 6 НК РФ.

В ст. 8 НК РФ дается определение понятий «налог» и «сбор».

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и

должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В Законе от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» не проводилось различий между налогом и сбором. В ст. 2 Закона говорилось, что под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. То, что законодатель разграничил данные понятия, является большим достижением.

Анализируя содержание ст. 8 НК РФ, можно предположить, что в отличие от налога, характерным признаком сбора является эквивалентность: уплата сбора является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов юридически значимых действий представителей государственных интересов.

С этой точки зрения интересно отметить, что в налоговом законодательстве недостаточно четко прописаны различия между налогами, сборами, с одной стороны, и пошлинами, с другой стороны. В частности, государственная пошлина попадает под определение сбора, поскольку, согласно ст. 1 Закона РФ от 09.12.1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине» под государственной пошлиной понимается установленный Законом обязательный и действующий на всей территории Российской Федерации платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

В налоговом законодательстве до сих пор не проведены различия между сборами и взносами, более того, ст. 8, п. 2 понятие сбора и взноса полностью отождествляется, хотя с финансовой точки зрения они имеются. Сборы взимаются за услуги государства, которые оно оказывает кон-

кретной категории своих граждан, то есть это принудительные платежи за услуги индивидуального характера. В качестве примера можно привести гербовый сбор, взимаемый с отдельных лиц и организаций при оформлении гражданско-правовых сделок, выдаче документов; сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор за уборку территории населенных пунктов и др. Взносы являются принудительными платежами за услуги, которые государство оказывает определенным группам своих граждан без эквивалентного обмена. В отличие от сборов, взносы не являются индивидуальными единичными услугами государственного сектора, а это комплексная деятельность государства по отношению к специальной группе хозяйствующих субъектов или граждан. В качестве примера можно назвать взносы в социальные фонды (пенсионный фонд, фонд занятости, фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования и др.). Отметим, что с 01.01.2001 г. вступила в силу глава 24 НК РФ, в которой все эти взносы были объединены под общим названием «единый социальный налог».

Таким образом, можно констатировать, что в налоговом законодательстве еще не проведены четкие различия между налогами, сборами, взносами, пошлинами и другими платежами налогового характера.

Следующий вопрос, не нашедший должного отражения в НК РФ – это определение понятия «налоговая система». Причем, если в ст. 2 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», утверждалось, что совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему, то в НК РФ подобное определение отсутствует. И это несмотря на то, что глава 2 Кодекса именуется «Система налогов и сборов в Российской Федерации», а согласно ст. 1 НК РФ он устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет. Согласно п. 2 ст. 1 НК РФ, Кодекс устанавливает общие принципы налогообложения и сборов в Российской Фе-

дерации⁸⁰, которые упоминаются в ст. 3 НК РФ, правда, речь там идет об основных началах законодательства о налогах и сборах.

Важно отметить еще одно достоинство НК РФ. Впервые на законодательном уровне закреплён понятийный аппарат. В первую очередь, речь идет о ст. 11 НК РФ, где дана формулировка таким понятиям, как организации, физические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица - налоговые резиденты Российской Федерации, источник выплаты доходов налогоплательщику, недоимка, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и др. Кроме того, понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах расшифровываются в других статьях НК РФ.

В связи с тем, что в подавляющем большинстве объектами налогообложения являются результаты, полученные в ходе исполнения гражданско-правовых сделок, то субъекты, на которые возлагаются обязанности налогоплательщика, должны обладать гражданской правоспособностью. До вступления в силу части 1 НК РФ это явное правило не соблюдалось. Более того, предыдущие налоговые законы полностью игнорировали принципы взаимосвязи и системности законодательства.

Для обеспечения взаимного соответствия субъектного состава налогового и гражданского законодательств предназначена ст. 11 НК РФ, которая определяет институты, понятия и термины, используемые в Налоговом Кодексе. Согласно п. 1 ст. 11 НК, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом. В частности, в целях согласования налогового законодательства с гражданским, филиалы и представительства

⁸⁰ см. ст. ст. 72, 75 Конституции РФ

юридических лиц исключены из категории самостоятельных налогоплательщиков.

В то же время, субъектный состав налогового законодательства все еще выходит за рамки Гражданского кодекса (далее – ГК РФ). К примеру, ст. 11 НК РФ дает определение индивидуального предпринимателя⁸¹, которого нет в ГК РФ. Ст. 23 ГК РФ лишь устанавливает, что гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Четкого определения этого качества ГК РФ не дает. Порядок государственной регистрации индивидуального предпринимателя установлен Законом РФ от 07.12.1991 г. «О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации». Согласно ст. 3 данного Закона, государственная регистрация физического лица, изъявившего желание заниматься предпринимательской деятельностью, осуществляется соответствующей администрацией районного, городского (города без районного деления), районного в городе, поселкового, сельского Совета народных депутатов по месту постоянного жительства этого лица.

Из-за отсутствия детальной законодательной регламентации статуса индивидуального предпринимателя в ГК РФ возникают проблемы, связанные с налогообложением. Эти проблемы усугубляются еще и тем, что существуют различия в толковании экономических категорий в налоговом и гражданском законодательствах. Проиллюстрируем данный тезис на следующем примере.

⁸¹ индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Может ли организация относить на себестоимость арендную плату по договору аренды недвижимого имущества, заключенному с индивидуальным предпринимателем?

В правоприменительной практике на данный вопрос отвечают отрицательно. В обосновании такой позиции принимался довод о том, что у индивидуального предпринимателя не может быть основных производственных фондов, аренда которых позволяет организации относить на себестоимость суммы арендной платы⁸².

Законодательство не предусматривает такой отдельной категории имущества, как основные фонды. Имущество может подразделяться на движимое и недвижимое, на вещи, деньги, ценные бумаги, имущественные права.

К основным средствам как совокупности материально - вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства. К основным средствам относятся также капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.⁸³

⁸² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ № 3651/95 от 25.06.1996 г. // Вестник ВАС РФ, 1996, № 10.

⁸³ Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 24.03.2000 N 31н)

Ни в одном законе не предусмотрен запрет на право гражданина иметь в собственности имущество, отвечающее вышеперечисленным признакам. Именно эти признаки обязывают предприятия отразить это имущество в балансе на счете 01 «Основные средства», а никак не наоборот.

Завершая краткий обзор основополагающего законодательного акта в области налоговых правоотношений, можно утверждать, что принятие НК РФ позволило значительно улучшить и расширить налоговое правовое пространство. В результате стало возможным регулировать взаимоотношения государства и налогоплательщиков на качественно новом уровне.

ПОПОНОВА Н.А.
*доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ОБ ОСОБЕННОСТЯХ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РАЗВИТЫХ СТРАНАХ

*(выступление на Круглом столе «Роль налогов в экономическом
и социальном развитии России» 10 декабря 2003 г.)*

В большинстве западных стран налоговая администрация (управление, ведомство) является составной частью Министерства финансов или другого аналогичного министерства. Так, функции центрального налогового аппарата выполняют Служба внутренних доходов в США, Управление внутренних доходов в Великобритании, Федеральное финансовое ведомство в ФРГ, Налоговое агентство в Испании, функционирующие в составе Минфина соответствующих государств. Во Франции Главное налоговое управление (ГНУ) является ведущим подразделением Министерства экономики, промышленности и бюджета. Самостоятельное министерство по налогам функционирует в Бельгии.

В федеративных государствах соответствующие структуры созданы на уровне федерации (центра), субъектов (штатов, земель, провинций) и местных органов. В Германии на уровне субъектов (земель) действуют земельные финансовые ведомства, каждое из которых подчиняется Министерству финансов данной земли. При этом распределение компетенции в сфере взимания налогов осуществляется соответствии с Конституцией ФРГ. Так, управление таможенными пошлинами, фискальными монополиями, налогом с оборота импорта и выплатами в бюджет ЕС осуществляют федеральные органы, прочими налогами — земельные органы. Функции контроля налогообложения осуществляют земельные органы, на них приходится основной объем налоговых проверок на предприятиях. При земельных финансовых ведомствах действуют подразделения, осуществ-

ляющие проверки крупных компаний, средних фирм, сельскохозяйственных предприятий и др.

В унитарных государствах налоговая служба функционирует на национальном (центральном) уровне, уровне регионов и местных органов (департаментов). Так, во Франции на национальном уровне в составе ГНУ крупнейшими управлениями являются Управление национальных и международных проверок, осуществляющее контроль крупных предприятий (например, РЕНО), и Управление проверок налогового положения, контролирующее физических лиц, имеющих очень высокие доходы или доходы сложной структуры: лица свободных профессий, спортсмены, руководители крупных предприятий.

Во Франции 22 региона. На региональном уровне действуют 20 региональных и 10 межрегиональных Управлений. На этом уровне осуществляются проверки средних предприятий. К низовому звену относятся налоговые управления департаментов.

Контрольные и правоохранительные функции в сфере налогообложения могут выполнять другие государственные органы (таможенные органы, органы финансовой или налоговой полиции).

В Италии все функции финансового контроля выполняет единый военизированный орган – финансовая гвардия. Налоговая полиция в этой стране представляет собой специализированное подразделение финансовой гвардии, а налоговой службы как отдельного органа не существует.

Налоговая (финансовая) полиция может функционировать в качестве независимого органа, в задачи которого входит оперативно-розыскная деятельность и расследование налоговых преступлений (например, в Швеции). В ряде развитых стран (США, Япония, Швейцария, Германия) специальные подразделения для борьбы с налоговыми преступлениями, обладающие большей или меньшей самостоятельностью, действуют в составе налоговых органов. Одной из важнейших целей взаимодействия налоговых

(фискальных) и правоохранительных органов является борьба с отмыванием "грязных денег", которое на Западе тесно увязывается с уклонением от уплаты налогов. В других странах налоговая (финансовая) полиция как таковая отсутствует, а соответствующие функции выполняют правоохранительные органы общей компетенции (полиция, прокуратура).

Следует отметить, что, как и в России, налоговые органы на Западе могут выполнять ряд функций, им не свойственных. Так, на ГНУ Франции возложен ряд задач, связанных с реализацией политики технического развития внутри страны и за рубежом. Налоговые органы осуществляют руководство кадастровой службой в области земельных налогов, оценку собственности, участвуют в управлении государственной собственностью и переданным им в управление имуществом частных лиц. ГНУ участвует также в практическом проведении общенациональной программы землеустройства, в различных технических разработках, связанных с контролем качества алкогольных напитков и табачных изделий.

Одной из важнейших особенностей налогового контроля в большинстве стран с развитой рыночной экономикой является самостоятельная оценка суммы налога налогоплательщиком. Физические и юридические лица сами рассчитывают свои налоговые обязательства, представляют налоговые декларации и уплачивают налоги. Это позволяет налоговой службе управлять налогообложением при относительно низких затратах. Налоговые органы начисляют налог, причитающийся к уплате, на основе представленных деклараций без применения специальных процедур.

Во многих развитых странах был осуществлен переход от отраслевого принципа построения структуры налоговых органов – «по видам налогов» к функциональному – «по выполняемым функциям» (типам работ) – например, разъяснительная, пропагандистская работа, обработка налоговых деклараций, ведение компьютерной базы данных, математические расчеты, проведение проверок, разбор жалоб.

Функциональный принцип имеет ряд преимуществ. Так, его применение способствует повышению производительности труда за счет более узкой специализации сотрудников, более направленного подбора персонала. При этом условием роста производительности труда является переподготовка персонала по каждому из направлений, в том числе юристов, аналитиков, специалистов в сфере использования новых информационных технологий (ИТ). При функциональном подходе подготовка и переподготовка сотрудников на большинстве технологических участках осуществляется быстрее и проще. Стандартизация результатов сложного труда часто невозможна, но возможна стандартизация квалификации, навыков и знаний, что означает точное определение необходимого уровня подготовки работников.

Рассматриваемый принцип создает систему контроля и противовеса, поскольку функция налоговых проверок отделена от функции оценки. Кроме того, он обеспечивает в целом большую эффективность контроля за счет комплексного подхода. Например, проблема недоимки по нескольким налогам у одного налогоплательщика может быть более эффективно решена одним сотрудником в подразделении сбора налогов, чем несколькими сотрудниками в разных отделах.

Наконец, данный принцип обеспечивает единство при осуществлении процедур контроля, в том числе единую систему досудебного и судебного рассмотрения налоговых споров между сторонами.

Оценка работы подразделений и сотрудников налоговой службы осуществляется на базе четких критериев, что также способствует повышению эффективности налогового контроля. Важнейшее внимание при этом уделяется профилактике налоговых правонарушений, а не применению санкций. Так, в законодательстве США особо подчеркивается недопустимость оценки работы налоговых органов в зависимости от численности выявленных ими неплательщиков налогов.

В качестве факторов, способствующих высокой эффективности налогового контроля на Западе, следует выделить также наличие концепции налогового контроля. Одной из важнейших ее составляющих является поддержание баланса между правами и обязанностями налогоплательщиков и налоговых органов. Широким правам налоговых органов в отношении контроля соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства противостоят строгие нормы защиты частной жизни граждан. При этом пределы прав и полномочий налоговых инспекторов, в отличие от прав граждан, не всегда строго определены в законе. В ряде стран эти права и полномочия определяются методом «от обратного», исходя из установленных законом обязанностей налогоплательщиков.

Все процедуры налогового контроля жестко регламентированы, четко прописаны в законодательстве, которое характеризуется детальностью, непротиворечивостью. Поскольку налоговое законодательство исключает различную интерпретацию тех или иных положений, споры между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу применения норм закона сводятся к минимуму. Как правило, большинство споров решается в досудебном порядке. Любые сомнения, разночтения в налоговых законах всегда должны толковаться в пользу налогоплательщика. Данный принцип действует также в РФ. Тем не менее, на Западе налогоплательщик имеет право всеми законными способами минимизировать сумму налогов, и это его право является составной частью налоговой доктрины.

Налогоплательщики располагают широкими возможностями обсуждения спорных вопросов, защиты своих интересов в суде и внесудебных органах. В большинстве стран действуют хорошо сформированные специальные апелляционные системы, специализирующиеся в области рассмотрения налоговых (финансовых) споров.

Другим важнейшим положением концепции налогового контроля является соответствие средств поставленным целям (принцип экономиче-

ской целесообразности). Поскольку проверяется лишь небольшой процент налогоплательщиков, очень важно отбирать тех, у которых вероятность обнаружения нарушений наиболее высока и, соответственно, объем донесений будет максимальным.

Критерии отбора предприятий для налоговой проверки формируются на основе глубокого анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика на подготовительной стадии налоговой проверки, выявления стереотипных комбинаций данных, позволяющих осуществить целенаправленный отбор, наличия автоматизированной системы отбора, применения сложных математических методов. Достоверность сведений о налогоплательщике обеспечивается за счет разработки доступных для понимания форм деклараций и четких требований к их заполнению; одинаково понимаемых сторонами; применения автоматизированных способов первичной проверки представленных налогоплательщиком исходных данных, а также возможностью проверки этих данных на основе большого объема сведений от третьих лиц.

Следует отметить также четкое определение целей налоговых проверок, концентрацию усилий специалистов на ключевых направлениях контроля.

Основное внимание при проведении проверок уделяется крупным налогоплательщикам. В качестве критериев зачисления в категорию крупных, используются, в частности, общая сумма активов компании, сумма налоговых платежей за прошлые периоды, выручка от реализации, сложность системы отчетности о финансово-хозяйственной деятельности, отрасль хозяйства, в которой занят налогоплательщик.

По аналогии с бизнесом, который должен быть ориентирован на конкретного клиента, налоговые органы переходят на обслуживание определенных категорий налогоплательщиков, определенных секторов промышленности и бизнеса.

В то же время следует принимать во внимание, что основную долю бюджетных поступлений на Западе составляют налоги с физических лиц, прежде всего – подоходный, поэтому и налоговый контроль ориентирован в значительной степени на эту категорию налогоплательщиков.

В этой связи следует отметить достаточно широкое применение в ряде стран – США, Германии, Франции - косвенных методов определения налоговой базы, в том числе метода анализа собственного капитала (прироста имущества). С помощью данного метода и его модификаций осуществляется, в частности, контроль соответствия расходов и доходов юридических (соответственно физических) лиц. Возможности применения метода анализа собственного капитала обуславливаются действием концепции прибыли (дохода), а также разработанностью соответствующего механизма контроля, широкими возможностями доступа сотрудников налоговых органов к различным источникам информации о налогоплательщике.

Основная идея метода анализа собственного капитала (прироста имущества) заключается в том, что доходы налогоплательщика определяются на основе его расходов. Расходы, в свою очередь, делятся на несколько основных групп: приобретение активов (имущества), накопления, погашение долгов, текущие (личные, непроизводственные) траты. Так, значительное превышение прироста имущества и личного потребления физического лица за определенный период над суммой доходов, по которым уплачены налоги, свидетельствует о наличии сокрытых от обложения доходов.

Следует иметь в виду, что налоговые органы на Западе осуществляют свою деятельность в условиях высокого уровня экономического развития и уровня жизни населения, низкого процента теневой экономики, а также стабильной, складывавшейся в течение ряда десятилетий налоговой системы. Налоговые органы в этих странах располагают огромными по сравнению с Россией организационными, финансовыми и техническими

преимуществами, в том числе высоким уровнем компьютеризации. Большую роль играют также развитая банковская система, широкое распространение безналичных расчетов, наличие статистической и аналитической базы, которая может быть использована в целях налогового контроля. Кроме того, следует принять во внимание господство в западном обществе стереотипа "законопослушного налогоплательщика", высокую оплату труда сотрудников налоговых служб, их престиж и авторитет в обществе.

Исходя из опыта развитых стран, важнейшее значение для совершенствования налогового контроля в РФ имеет развитие налогового законодательства, устранение в нем пробелов и противоречий. Так, проведение целого ряда проверок – например, с целью установления местонахождения налогоплательщика, выявления случаев осуществления хозяйственной деятельности без постановки на учет в налоговых органах, – нельзя отнести ни к камеральным, ни к выездным. Подобные пробелы в законодательстве являются предметом дискуссий и осложняют работу налоговых органов.

Нуждается в дальнейшем совершенствовании организация взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, которая осуществляется в первую очередь на основе обмена информацией. Россия отказалась от выделения специализированного правоохранительного органа – налоговой полиции, функции которой были переданы соответствующему подразделению МВД. Тем не менее, ФСНП России накоплен определенный опыт взаимодействия с налоговыми органами, в том числе в сфере обмена информацией, совместной аналитической работы, проведения совместных проверок. Возрастание роли МВД в борьбе с налоговыми преступлениями и правонарушениями будет осуществляться в значительной степени на основе уже отработанных в ФСНП направлений, форм сотрудничества,

В Постановлении правительства России № 888 от 21.12.01. О федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов в Российской

Федерации (2002 - 2004 гг.)» подчеркивается необходимость разработки методического и программного обеспечения по применению косвенных методов определения доходов (метода сопоставления доходов и расходов, методов, основанных на анализе источников средств и их использования, собственного капитала, банковских депозитов и др.).

Для широкого применения косвенных методов у нас пока отсутствует соответствующая аналитическая база, а также необходимая правовая инфраструктура. Тем не менее, элементы этих методов (например, анализа собственного капитала) фактически используются у нас налоговыми органами при отборе предприятий для выездных налоговых проверок. Так, Управлением МНС России по г. Москве в качестве приоритетных для проведения проверок рекомендуются, в частности, налогоплательщики, осуществляющие операции по приобретению имущества в крупных размерах и другие операции, дающие основание для выводов о несоразмерности производимых расходов доходам.

СМИРНОВ Д.А.
*ст. преподаватель кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

О ВОЗМОЖНОСТЯХ ВВЕДЕНИЯ МЕСТНОГО НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ В РФ

Актуальность вопросов налогообложения граждан не снижается. До сих пор ведутся дискуссии о целесообразности перехода от прогрессивной к пропорциональной системе налогообложения доходов физических лиц, возможности отмены налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения и эффективности его применения. Наконец, так и не принята глава Налогового кодекса, регулирующая налогообложение имущества физических лиц, а проект этой главы, прошедший в Государственной Думе два чтения отклонен и возвращен на доработку.

Реформирование налога на имущество физических лиц прошло несколько этапов. Первый из них – это принятие единого проекта части второй Налогового кодекса РФ еще в 1997 году, в котором налогообложению имущества физических лиц была посвящена глава 52. Данный проект принципиально не отличался от действующего и в настоящий момент Закона № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Принятие главы 28 «Транспортный налог» потребовало внесения серьезных изменений в проект главы 52 НК. Прежде всего был предложен новый подход к порядку определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц. На сегодняшний день она определяется как суммарная инвентаризационная стоимость всего имущества, принадлежащего физическому лицу и находящегося на территории данного органа местного самоуправления. Законодатели предлагали перейти на исчисление налоговой базы в отношении каждого объекта налогообложения исходя из оценки (инвентаризационной, страховой или рыночной) стоимости этого объекта. Кроме этого вместо относительно-порозрядной прогрессии ставок налога (где более вы-

сокая ставка применяется ко всей налоговой базе) предлагалось перейти на сложно-прогрессивную систему построения ставок (по более высокой ставке облагается лишь та часть имущества, которая превышает указанные пределы налоговой базы).

Наконец в июне 2004 года рядом депутатов (в том числе и председателем) Государственной Думы внесен проект закона (Проект № 51763-4), в соответствии с которым предлагается установить местный налог на недвижимость. Предложенный проект главы 31 «Налог на недвижимость» и прошел рассмотрение в Государственной Думе.

В соответствии с данным проектом налогоплательщиками налога признаются физические лица и организации, обладающие следующим недвижимым имуществом:

- 1) недвижимое имущество, входящее в состав жилищного фонда;
- 2) гаражи, принадлежащие физическим лицам, а также гаражно-строительным кооперативам, жилищно-строительным кооперативам и товариществам собственников жилья;
- 3) дачные и садовые земельные участки;
- 4) земельные участки, на которых находятся объекты недвижимости, указанные в пунктах 1 и 2.
- 5) земельные участки, выделенные под строительство объектов, указанных в пунктах 1 и 2.

Следует отметить, что признание в качестве налогоплательщиков организаций идет в разрез с принципами построения налоговой системы, не допускающими многократное налогообложение одного объекта. В этой связи разработчики проекта предлагают внести соответствующие изменения в закон «О плате за землю» и в главу 30 НК РФ «Налог на имущество организаций». И если ранее согласно Главе 30 одной из льгот по налогу на имущество было освобождение от налогообложения организаций – в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жи-

лично-коммунального комплекса, то в соответствии с предполагаемым проектом налога на недвижимость перечисленные выше объекты вообще не подлежат налогообложению налогом на имущество организаций, а облагаются налогом на недвижимость.

В то же время мировой опыт показывает возможность существования схожих налогов. В частности в США в дополнение к налогу на имущество штата большинством органов местного управления введены поимущественный налог или налог на недвижимость, в которых объект налогообложения схож или повторяет налог штата.

Принципиальным нововведением в проекте главы 31 кодекса является и установление нового порядка определения налоговой базы. Налоговой базой признается оценочная стоимость объектов налогообложения, расположенных на территории соответствующего муниципального образования. Причем налоговая база определяется по состоянию на 1 число первого месяца налогового периода, а под оценочной стоимостью разработчики проекта понимают рыночную стоимость, исчисляемую на основе применения методов массовой оценки.

Вопрос оценки объектов имущества для целей налогообложения стоял и стоит на первом месте. Ведь именно от выбора метода оценки напрямую будет зависеть размер подлежащего уплате налога. Объясняется это тем, что остальные элементы налога не были подвержены столь принципиальным изменениям. В частности ставка налога определяется самими представительными органами местного самоуправления в пределах от 0,1 до 1% налоговой базы (ранее такими пределами были 0 и 2% соответственно).

В проекте главы 31 сформулированы основные принципы организации методики оценки. Вместе с тем конкретная методика должна разрабатываться органом местного самоуправления исходя из этих основных принципов. Правительство Российской Федерации наделяется правом устанавливать и утверждать методические рекомендации по порядку прове-

дения оценки и особенностям такой оценки для рынков с различным соотношением числа сделок и общего количества объектов, с различным числом характеристик, существенно влияющих на цены. Такие же условия предполагается применить и для муниципальных образований с различными возможностями финансирования учета и оценки, обеспечивая эффективность оценки путем установления соотношения активности рынка, затрат на проведение оценки, и целесообразной точности оценки;

Целью установление единого порядка оценки является:

- обеспечение равномерности и справедливости на основе единообразия оценки и своевременной коррекции систематических ошибок по размерам, качеству, месторасположению или по объектам, принадлежащим к какой-либо группе;

- своевременное информирование налогоплательщиков и обеспечение рассмотрения их обращений по вопросам учета и оценки для целей налогообложения;

- обеспечения органов, уполномоченных на проведение оценки, необходимой информацией о ценах сделок и услуг на рынке недвижимости в масштабах Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований.

В тоже время в законе не сказано об использовании в качестве информационной основы определения налоговой базы единого кадастра объектов имущества, разрабатываемого в настоящее время на территории Российской Федерации, и земельного кадастра, разработка которого завершается.

Недостатком представленного проекта является и то, что в нем не определены органы, которые будут проводить оценку объектов налогообложения и отвечать за достоверность и правильность определения стоимости. Также не прописан и порядок обжалования налогоплательщиком дей-

ствий налоговых органов и органов, осуществляющих оценку (данное положение было закреплено проектом налога на недвижимость).

Положительным следует признать решение вопроса о порядке исчисления суммы налога на вновь построенное (либо уничтоженное) имущество и имущество, переходящее от одного владельца к другому в течение налогового периода. В таких случаях исчисление налога будет производиться с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев владения к общему количеству месяцев. В настоящее время в случае возведения (постройки) нового объекта имущества налог взимается лишь с года, следующего за годом регистрации.

Недоработанным является положение п. 2 статьи 394, в соответствии с которым «Ставка налога на недвижимость за земельные участки, предоставленные под жилищное строительство, за исключением индивидуального жилищного строительства, увеличивается на нормативный период проектирования и строительства соответствующих объектов до регистрации прав на построенный объект недвижимости». Очевидно, что в редакции закона допущена ошибка. Подразумевается кратное (то есть на соответствующий коэффициент) увеличение ставки, а период действия повышенной ставки должен быть равен нормативному сроку проектирования и строительства. Это косвенно подтверждает и абзац 5 данной статьи, в соответствии с которым кратность увеличения ставки налога и нормативные сроки проектирования и строительства соответствующих объектов недвижимости устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Вызывает серьезные сомнения также экономическая обоснованность применения повышающих коэффициентов на период строительства в рамках проекта. Экономически обоснованным может являться применение положения кратности лишь при нарушении сроков проектирования и строительства или сроков регистрации, что позволит с помощью экономических

рычагов стимулировать сокращение последних. Именно такой порядок установлен в отношении земельных участков, предоставленных под индивидуальное жилищное строительство, дачное строительство, гаражное строительство, где ставка налога на недвижимость увеличивается только по истечении установленного нормативного срока проектирования и строительства соответствующих объектов до фактической регистрации прав на построенный объект недвижимости. Это станет действенным рычагом и против недобросовестных собственников новых объектов имущества, не желающих регистрировать фактически готовые объекты и уклоняющиеся от уплаты налога.

Использование корректирующих коэффициентов для организаций в течение всего периода проектирования и строительства является также экономически необоснованным и, исходя из пункта 6 статьи 392, по которому объекты незавершенного строительства, расположенные на земельных участках, рассматриваются в качестве улучшений налогооблагаемых земельных участков с соразмерным увеличением оценки рыночной стоимости. Выполнение данного положения, по сути, должно положить конец распространившейся практики затягивания сроков регистрации при фактическом завершении строительства, поскольку налогообложению будет подвергаться земельный участок, увеличенный на стоимость строительства.

Введение коэффициентов кратности ко всему сроку проектирования и строительства в первую очередь отрицательным образом скажутся на строительном секторе экономики и в результате вместо ускорения сроков строительства (на которое возможно рассчитывают депутаты) это может привести к снижению качества строительства и увеличению стоимости жилья. Поэтому следует пересмотреть данные положения с целью более обоснованного применения норм налогового законодательства.

Необходимо также более четко определить и полномочия органов местного самоуправления по установлению коэффициентов кратности и сроков строительства и проектирования. В абзаце 3 статьи 394 (в противовес абзацу 5 этой же статьи) говорится о том, что в случае не завершения жилищного строительства до истечения установленного двухлетнего срока ставка налога увеличивается повторно, а сумма уплаченного налога сверх однократной ставки налога за весь период проектирования и строительства не подлежит возмещению налогоплательщику. То есть данным абзацем по сути уже устанавливается максимальный срок.

Следует рассмотреть возможность внесения в текст главы варианты критериев дифференциации ставок налога, которые может использовать орган местного самоуправления. Такими критериями могут быть вид имущества (жилое, нежилое), стоимость, категория налогоплательщика, срок владения и так далее. Также остается непонятным выбор величины понижающего коэффициента, применяемого при оценке рыночной стоимости объектов налогообложения - 0,8. Ни в законе, ни в пояснительной записке к нему об этом ничего не сказано.

Важной недоработкой проекта закона являются положения статьи 4. В соответствии с ней вносятся изменения в ст.2 Закона Российской Федерации от 9 декабря 1991 года № 2003-І «О налогах на имущество физических лиц» где добавляется пункт 2.

«Статья 2. Объекты налогообложения

1. Объектами налогообложения признаются следующие виды имущества: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

2. Не признаются объектом налогообложения объекты недвижимости, облагаемые местным налогом на недвижимость».

Тем самым законодатели фактически признают нецелесообразность существования налога на имущество физических лиц и косвенно подтверждают, что рассмотрение проекта этой главы откладывается до 2005 года.

Одновременно следует иметь в виду, что новый вариант части 1 Налогового кодекса, принятый Федеральным законом № 95-ФЗ 29.07.2004 г., установил перечень местных налогов в соответствии с которым к местным налогам относится лишь налог на имущество физических лиц и земельный налог. Несомненно, именно данное положение явилось причиной отклонения проекта местного налога на недвижимость в Государственной Думе и окажет существенное влияние на новый вариант закона, регулирующего налогообложение имущества физических лиц.

ТЮТЮКИНА Е.Б.
*профессор кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

До настоящего времени продолжается дискуссия об отнесении образовательных организаций к субъектам обложения налогом на прибыль. Одна часть налогоплательщиков, а также юристов и экономистов считает, что в части непредпринимательской деятельности образовательные организации не являются плательщиками налога на прибыль. Другие придерживаются диаметрально противоположной точки зрения. Существуют также различные взгляды по вопросу отнесения деятельности образовательных организаций к непредпринимательской. Следует отметить, что отсутствует единство в решении этих вопросов у специалистов территориальных налоговых служб, арбитражных судей субъектов Российской Федерации.

Аргументы тех, кто относит образовательные организации к плательщикам налога на прибыль, как в части предпринимательской, так и непредпринимательской деятельности, состоят в следующем. Во-первых, льготы по налогам и сборам в соответствии с пунктом 1 статьи 56 НК РФ устанавливает законодательство о налогах и сборах. В свою очередь, в соответствии с пунктом 1 статьи 1 НК РФ законодательство о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Следовательно, налоговые льготы предоставляются только налоговым и никаким другим законодательством. Во-вторых, статья 7 Федерального закона от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» устанавливает, что федеральные законы, действующие на территории Российской Федерации и не вошедшие в перечень актов, утративших силу, дейст-

вуют в части, не противоречащей части первой НК РФ. Более того, эти законы должны быть приведены в соответствие с частью первой НК РФ. Таким образом, положения пункта 3 статьи 40 Закона Российской Федерации «Об образовании» от 10.07.1992 г. № 3266-1, касающиеся налогообложения, не должны противоречить НК РФ.

Данную позицию разделяют специалисты Министерства финансов РФ. Специалисты департамента налоговой и таможенно-тарифной политики считают, что «...норма, содержащаяся в пункте 3 статьи 40 Закона Российской Федерации «Об образовании» от 10.07.1992 г. № 3266-1 (в редакции от 20.07.2004 г.), предусматривающая освобождение образовательных организаций независимо от их организационно-правовых форм в части не-предпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных организаций, от всех видов налогов в отношении налога на прибыль организаций не применяется»⁸⁴.

Пленум Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) своим постановлением от 28.02.2001 г. № 5 определил, что до момента введения в действие соответствующих глав части второй НК РФ судам надлежит применять в установленном порядке нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они включены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения. Таким образом, согласно позиции ВАС РФ по мере вступления в силу глав части второй НК РФ льготы, предоставляемые образовательным организациям, будут действовать только в случае, если они будут предусмотрены в специальных главах НК РФ.

Другая позиция состоит в том, что образовательные организации независимо от их организационно-правовых форм не являются плательщиками налога на прибыль в части не-предпринимательской деятельности.

⁸⁴ Из ответа Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 09.08.2004 г. № 03-03-01-05/2 автору статьи.

Данный подход основывается на статье 40 Закона Российской Федерации «Об образовании» от 10.07.1992 г. № 3266-1. НК РФ дает определение законодательству о налогах и сборах, а также указывает, что льготы могут быть установлены лишь налоговыми законами. Однако многие налоговые льготы, были ранее предусмотрены неналоговыми законодательными актами. В соответствии со статьей 76 Конституции РФ все федеральные законы на территории России имеют прямое действие, и обязательны к соблюдению всеми органами государственной власти, должностными лицами и организациями (статья 15 Конституции РФ).

Исходя из этого нормы неналоговых законов, устанавливающие льготы для организаций, по сути, являются нормами законодательства о налогах и сборах. И то, что они содержатся в неналоговых законах, является, безусловно, ошибкой законодателей. Эти льготы были введены в то время, когда налоговая система только формировалась.

Таким образом, наличие льготы для образовательных организаций в Законе РФ «Об образовании» позволяет некоторым из них считать, что если все доходы от платной образовательной деятельности реинвестируются в образовательный процесс, то налога на прибыль платить не нужно. При этом ссылаются на решения арбитражных судов по конкретным делам (например, на решение Арбитражного суда г. Москвы от 12.09.2002 г. по делу № А40-32069/02-99-229).

Не является единой позиция специалистов и налогоплательщиков по вопросу отнесения различных видов деятельности образовательной организации к предпринимательской и непредпринимательской.

Так, согласно пункту 2 статьи 47 Закона Российской Федерации «Об образовании» к предпринимательской деятельности образовательной организации относятся следующие виды деятельности:

- реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества образовательного учреждения;

- торговля покупными товарами, оборудованием;
- оказание посреднических услуг;
- долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций;
- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;
- ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции (работ, услуг) и с их реализацией.

В письме Управления МНС РФ по г. Москве от 13.09.2002 г. № 23-06/42939 разъяснялось: «В соответствии со статьей 47 Закона Российской Федерации «Об образовании» от 10.07.1992 г. № 3266-1 образовательное учреждение вправе вести также предпринимательскую деятельность, предусмотренную его уставом.

Доходы образовательного учреждения от деятельности, не связанной с образованием, относятся к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе и на заработную плату) в данном образовательном учреждении.

Данная статья Закона РФ «Об образовании» основана на том, что некоммерческие организации, создаваемые в форме учреждений, не имеют в качестве цели своего создания извлечение прибыли, то есть расходы образовательного учреждения, связанные с обеспечением образовательного процесса, не должны превышать доходы от платной образовательной деятельности и иных видов деятельности образовательного учреждения, не связанных с образованием.

Таким образом, исходя из данных разъяснений УМНС РФ по г. Москве следует, что доходы, не связанные с образовательной деятельностью, но направленные на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса, следует рассматривать как доходы от предпринимательской деятельности и учитывать их в качестве источников целевого финансирования на счете 86 «Целевое финансирование».

Что касается платной образовательной деятельности, то в соответствии с Законом РФ «Об образовании» она является предпринимательской лишь в том случае, когда не весь доход направлен на реинвестирование.

Однако по данному вопросу мнения также разделяются.

Одни считают, что деятельность образовательной организации может считаться непредпринимательской только в том случае, если доходы от этой деятельности уже полностью реинвестированы в образовательную организацию.

Другие специалисты такую точку зрения считают ошибочной. Ссылаясь на норму пункта 3 статьи 47 Закона РФ «Об образовании», они относят требование о реинвестировании средств как признаке предпринимательской деятельности образовательной организации только на указанные в пункте 2 виды предпринимательской деятельности. При этом они считают, что платная образовательная деятельность не образует предпринимательской деятельности вне зависимости от реинвестирования дохода от такой деятельности в образовательную организацию. Их аргумент состоит в том, что статья 47 Закона РФ «Об образовании» не содержит специальных ограничений в части сроков реинвестирования полученных от предпринимательской деятельности средств на нужды образовательного процесса. В этом законе так же нет норм, указывающих на то, что средства от предпринимательской деятельности должны быть реинвестированы на конец соответствующего налогового или отчетного периода. Следовательно, образовательная организация вправе самостоятельно определять сроки и

формы реинвестирования получаемых средств. При этом для целей налогообложения реинвестирование в отчетном году и реинвестирование в течение нескольких лет, равно как и накопление средств с целью реинвестирования образовательной организацией в дорогостоящий объект (например, строительство здания) не может становиться причиной налоговых последствий.

Исходя из этого, налоговые органы могут применять пункт 3 статьи 47 Закона РФ «Об образовании» только в случае, если в налоговом периоде ими был выявлен факт нецелевого использования денежных средств образовательной организацией. Только в этом случае можно утверждать, что израсходованные нецелевым образом средства не будут реинвестированы образовательной организацией в образовательную деятельность.

Специалисты, разделяющие данную точку зрения, ссылаются также на судебную практику, исходя из которой налоговый орган должен доказать факт нецелевого расходования средств от платной образовательной деятельности (в частности, постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.06.2001 г. по делу № А56-3076/01, ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.07.2001 г. по делу № А78-281/01-С2-10/22-Ф02-1549/2001-С1).

Следует отметить, что сторонники изложенной выше трактовки не-предпринимательской деятельности образовательной организации в качестве источника целевого финансирования не предлагают методику признания и расчета доходов и расходов в целях налогообложения прибыли. Такая методика не предусмотрена ни одним законодательно-нормативным документом. Более того, учет доходов и расходов образовательной организации в качестве целевого финансирования нарушает также методологию ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующей законодательно-нормативной базой бухгалтерского учета в России.

В результате имеющейся налицо правовой коллизии одни образовательные организации (и в регионах, и в г. Москве) не платят налог на при-

быль, а эти средства направляют на развитие своей материально-технической базы. При этом они имеют возможность доказать свою правоту и в территориальных налоговых органах, и даже в арбитражных судах. Другие образовательные организации, наоборот, честно исполняют свой долг и, таким образом, «наказывают» себя, не развивая собственную материально-техническую базу.

В итоге всего этого нарушаются принципы налогообложения, декларированные в НК РФ, и бюджеты всех уровней недополучают значительные суммы налоговых доходов.

УДОВЕНКО Г.В.
*профессор кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИГОРНОГО БИЗНЕСА В РОССИИ

В основе игорного бизнеса, в современном его понимании, лежит азартная игра. История азартных игр уходит своими корнями в глубь веков, о чем свидетельствуют научные исследования. Содержание и смысл азартных игр исключительно многообразны, что объясняется различием эпох, национальными особенностями народов и естественной потребностью некоторой части людей проявить себя в искусстве получения выигрыша, причем не всегда материального или денежного. С нравственной точки зрения – это проявление страсти к слепому случаю везения.

Юридически – азартная игра, это договор, по которому одна из сторон в результате проигрыша обязуется передать выигравшей стороне определенную сумму денег или вещей.

Экономически – это обогащение одних лиц за счет других, менее опытных в этом виде «ремесла».

В России азартные игры стали появляться на рубеже XVI-XVII веков, в то время как в Египте, Греции, Иране, Индии и других государствах азартные игры были на несколько тысячелетий раньше.

В некоторых государствах имело место преследование азартных игр, так как в них видели проявление порока, разлагающего нравственные и религиозные устои общества.

В ранний исторический период азартные игры не носили характер игорного бизнеса, из которого государство могло бы получать какие-либо доходы. Заинтересованность государства в получении дохода от азартных игр, которые стали приобретать черты бизнеса, появилась значительно позже и в разное время у различных государств.

Первым свидетельством появления игорного бизнеса на Руси является организация Петром I в 1698 году первой в истории России лотереи. Желая принять в ней участие предлагалось купить особый «счастливый ярлык» и «добыть 1000 рублей за гривну». Проведение лотереи принесло существенный доход государственной казне. Однако в 1717 году Петр I издал Указ, гласящий «чтоб никто в деньги не играл под тройным штрафом обретающихся в игре денег». Но Указ действия не возымел, и карточная игра утвердилась при дворе на долгие годы, а со второй половины XVIII столетия карточная игра получила широкое распространение среди дворянства, а затем и среди других сословий.

Убедившись в бесполезности указов о запрете азартных игр, Екатерина II обратила внимание на то, что доходы от продажи карт могут значительно пополнить государственную казну, т.к. производство и продажа карт составляли монополию государства вплоть до 1917 года. Примечательным является то, что доход от продажи карт шел на содержание брошенных детей, на благотворительные нужды и содержание таких заведений, как Смольный и Екатерининский институты.

До октября 1917 года в России действовал закон, различающий коммерческие дозволенные игры и азартные игры, запрещенные государством.

В то время большой популярностью среди всех сословий пользовались скачки, которые проводились на ипподроме и не являлись запретным видом азартных игр. Скачки являются традиционным для России видом развлечений, который сохранился до настоящего времени. Государство всегда имело определенный доход от организации и проведения скачек.

Дореволюционный период истории развития игорного бизнеса в России показывает, что, доход, получаемый от проведения азартных игр, был незначительным по сравнению с другими доходами государства, например, винной монополией.

В первые послереволюционные годы был осуществлен запрет на все виды азартных игр. Но с переходом России к НЭПу отношение власти к азартным играм изменилось. Руководствуясь финансовыми соображениями, стала разрешаться деятельность игорных заведений. На вполне легальных основаниях в Москве были открыты казино: «Савой», «Прага», «Эрмитаж», «Монако». Игры в этих игровых заведениях проводились самые разнообразные, в том числе лото и шахматы. Но большинство посетителей предпочитало карты с довольно широким разнообразием видов игры в них.

Несмотря на поступление денег государству от функционирования этих заведений, определенная часть общества относилась отрицательно к этому виду бизнеса, так как он напоминал о буржуазном строе, который был свергнут ценой больших жертв. В целом общество в то время не восприняло этот вид бизнеса, и в марте 1927 года по указанию Совнаркома все игорные заведения были закрыты.

Это привело к тому, что игорный бизнес ушел в подполье, где профессиональные игроки играли на крупные суммы денег, но государство при этом не имело никакой финансовой выгоды, а имело только расходы по выявлению этого вида подпольной деятельности.

В период Великой Отечественной войны и в послевоенный восстановительный период проблем борьбы с азартными играми не было. Общество залечивало раны войны. На восстановление разрушенного войной жилого фонда и на поднятие промышленности и сельского хозяйства требовались огромные средства.

И в тот период единственным субъектом игорного бизнеса, который осуществлял свою деятельность на законном основании, было государство. Оно на протяжении довольно длительного времени проводило различные лотереи: денежно-вещевую, ДОСАФ, Спортлото и т.д. Это приносило довольно большой доход государству. Лотереи проводились ежемесячно и по всей стране, что позволило в довольно короткий срок не только восстано-

вить разрушенное народное хозяйство, но и обеспечить жизнедеятельность огромной страны. Нельзя не учитывать здесь и высокую сознательность населения, которое шло на проигрыш или незначительный выигрыш в лотереях, но получало несравненно больший выигрыш в масштабе страны, а это: отсутствие безработицы, гарантированная заработная плата и социальное обеспечение, бесплатное лечение, бесплатное образование.

И все это в определенной доле было обеспечено «игорным бизнесом» государства социалистического периода жизни нашего общества.

Переход России к рыночной экономике характеризуется довольно быстрым развитием различных видов предпринимательской деятельности, не запрещенной законодательством. Игорный бизнес в Российской Федерации не сразу обрел правовую основу в рыночной экономике. Это с одной стороны объясняется спецификой данного вида бизнеса, а с другой стороны – непроработанностью в юридическом законодательстве положений, регулирующих этот вид деятельности.

В целях легализации и налогообложения игорного бизнеса с 1 января 1994 года Распоряжением Правительства г. Москвы № 1418 от 24.12.1994 «О лицензировании отдельных видов деятельности» был установлен единый порядок лицензирования на всей территории Российской Федерации. Впервые было дано понятие содержания игорного заведения: заведения, в которых осуществляется проведение игр, прием ставок с обыкновенным денежным и имущественным выигрышем. К игорным заведениям были отнесены казино, ипподромы, залы игровых автоматов, игорные дома.

С принятием в 1996 году второй части Гражданского кодекса РФ впервые было определено регулирование общественных отношений, связанных с проведением игр и пари (глава 58, статьи 1062 и 1063). В указанных статьях ГК РФ определены требования, связанные с организацией игр и пари, а так же проведением лотерей, тотализаторов и иных игр государством и муниципальными образованиями или по их разрешению.

Налогообложение игорного бизнеса имеет свои особенности и сложности в связи со спецификой этого рода занятий.

Налогообложение доходов от игорного бизнеса в Российской Федерации, начиная с 1991 года, претерпевало существенные изменения. В начале девяностых годов налогообложение игорного бизнеса не отличалось от других видов предпринимательской деятельности. Ставка налога на прибыль первоначально была установлена в размере 35%, то есть деятельность игорных заведений приравнивалась к остальной коммерческой деятельности.

В 1995 году принятые изменения к закону «О налоге на прибыль предприятий и организаций» существенно повысили ставку на доходы от игорного бизнеса. Доходы от казино, игорных домов (мест) и другого игорного бизнеса стали облагаться по ставке 90%. Налог зачислялся в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом доходы от казино, иных игорных домов (мест) определялись в виде разницы между выручкой и расходами, включаемыми в себестоимость услуг, учитываемых при налогообложении прибыли, за исключением расходов на оплату труда. Таким образом, на начальном этапе развития игорного бизнеса объектом налогообложения была прибыль, которая облагалась по ставке 35%, а затем доход, который облагался по ставке 90%.

С 7 августа 1998 вступил в силу Федеральный закон РФ № 142 «О налоге на игорный бизнес». Согласно этому закону принципиально иным является объект обложения в игорном бизнесе. В настоящее время налогом облагаются следующие виды объектов игорного бизнеса:

- игровые столы, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует через своих представителей как сторона;

- игровые столы, предназначенные для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует через своих представителей как организатор и (или) наблюдатель;

- игровые автоматы;

- кассы тотализаторов;

- кассы букмекерских контор.

Количество объектов налогообложения каждого вида игорного бизнеса подлежит обязательной регистрации в налоговой инспекции по месту нахождения указанных объектов до момента их установки с обязательной выдачей свидетельства о регистрации.

Наличие на территории игорного заведения незарегистрированных объектов налогообложения или несоблюдение установленного порядка уплаты налога более двух раз в течение календарного года может являться основанием для отзыва лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса.

При осуществлении игорным заведением других видов деятельности, не относящихся к игорному бизнесу, указанное заведение обязано вести отдельный учет доходов от этих видов предпринимательской деятельности и уплачивать обязательные платежи в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Принципиальное изменение объекта налогообложения в игорном бизнесе потребовало иного подхода и к установлению налоговых ставок. Первоначально законом «О налоге на игорный бизнес» установлен следующий минимальный размер годовых ставок налога с каждой единицы игрового бизнеса:

- за каждый игровой стол, предназначенный для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует как сторона – 1200 минимальных размеров оплаты труда;

- за каждый игорный стол, предназначенный для проведения азартных игр, в которых игорное заведение участвует как организатор и (или) наблюдатель – 100 минимальных размеров оплаты труда;
- за каждый игровой автомат – 45 минимальных размеров оплаты труда;
- за каждую кассу тотализатора – 1200 минимальных размеров оплаты труда;
- за каждую кассу букмекерской конторы – 600 минимальных размеров оплаты труда.

Налог по этим ставкам зачислялся непосредственно в федеральный бюджет. Субъекты Российской Федерации имели право для пополнения доходной части своих бюджетов устанавливать ставки, превышающие минимальные размеры ставок налога. При этом в бюджет субъекта Федерации подлежала зачислению лишь сумма превышения ставки налога, зачисляемого в федеральный бюджет.

Согласно Федеральному закону от 12 февраля 2001 года №8-ФЗ были внесены некоторые изменения в порядок налогообложения игорного бизнеса. Налоговым периодом установлен календарный месяц, а не год, как ранее. Изменены ставки налога. Минимальный размер ставок налога в месяц составил за каждый игровой стол – 200 МРОТ; за каждый игровой автомат – 7,5 МРОТ; за каждую кассу тотализатора – 200 МРОТ; за каждую кассу букмекерской конторы – 100 МРОТ.

С 1 января 2004 года вступила в силу 29 глава Налогового кодекса РФ «Налог на игорный бизнес». Налоговый кодекс РФ не внес изменений в объект налогообложения и его состав. Однако главой 29 НК РФ уточнен ряд понятий в целях налогообложения: организатор игорного заведения, организатор тотализатора, азартная игра, пари, игровой стол, игровое поле, игровой автомат, касса тотализатора или букмекерской конторы.

Налоговым кодексом изменены налоговые ставки. Теперь они установлены в твердой сумме с одного объекта налогообложения, а не кратно минимальному размеру оплаты труда, как это было ранее. Статья 369 НК РФ определяет следующий порядок установления налоговых ставок. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол – от 25 000 до 125 000 рублей;
- 2) за один игровой автомат – от 1 500 до 7 500 рублей;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы – от 25 000 до 125 000 рублей.

В случае если ставки налогов не установлены законами субъектов Российской Федерации, налог будет взиматься по минимальным ставкам.

В случае если один стол имеет более одного игрового поля, ставки налога по указанному игровому столу увеличиваются кратно количеству игровых полей. В связи с этим следует дать пояснение, что игровой стол – специально оборудованное у организатора игрового заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенными для проведения азартных игр. Игровое поле в статье 366 НК РФ не указывается как отдельный объект налогообложения, но в форме заявления о регистрации в налоговом органе объектов налогообложения налогоплательщик обязан указать количество игровых полей на игровых столах. В противном случае к нему будут предъявлены соответствующие санкции.

ЧЕМЕРИЦКИЙ Л.К.
доцент кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ

ОБ ОСНОВНЫХ ПРИНЦИПАХ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ

Для России, как федеративного государства, система отношений между федеральным центром и органами власти субъектов Российской Федерации, а также их отношения с входящими в них муниципальными образованияами во многом определяют успех хода развития (экономического, политического, социального, культурного и т.д.) как страны в целом, так и ее отдельных территорий.

Одно из центральных мест в этих отношениях принадлежит финансовым отношениям, в том числе налоговым. Поэтому неслучайно именно эти отношения нередко бывают особенно острыми и чаще всего вызывают горячие споры и серьезные противоречия.

В связи с этим важнейшей задачей центральной власти государства является устранение или, по крайней мере, смягчение противоречий, которые способны повлечь за собой дестабилизацию бюджетной и налоговой системы, ослабление государства, снижение эффективности его экономической политики.

Мировая практика выработала ряд принципов, соблюдение которых способствует устранению возникающих между федеральным центром и органами власти субъектов в РФ противоречий в связи с реализацией налоговой политики государства. Их можно объединить в понятие «налоговый федерализм».

Под налоговым федерализмом — понимается система равноправных отношений между субъектами бюджетного права в федеративном государстве по формированию налоговыми методами доходов соответствующих бюджетов. Содержание налогового федерализма раскрывается через орга-

низационные принципы распределения налоговых доходов между бюджетами разного уровня в федеративном государстве:

1. Налоговое равенство прав и полномочий всех членов Федерации. Отказ от сепаратных соглашений центра с отдельными членами Федерации, ущемляющих интересы единого государства, а также других членов Федерации.
2. Сбалансированность бюджетов каждого уровня.
3. Заинтересованность всех органов власти в наращивании собственных доходов.
4. Равномерность поступлений налоговых платежей в течение года, недопущение кассовых разрывов.

Реализация этих принципов в налоговой практике осуществляется через закрепление различных налогов за бюджетами разного уровня, установление твердой доли налога, отчисляемого в нижестоящий бюджет, распределение налоговых доходов между бюджетами разного уровня в форме трансфертных платежей.

Говоря о первом из перечисленных принципов налогового федерализма, следует иметь в виду, что необходимость равенства налоговых полномочий в рамках законодательства вытекает из федеративного устройства государства и из потребности обеспечить органичное сочетание общегосударственных интересов с интересами каждого субъекта Федерации, муниципальных и других административных образований.

Это равенство должно базироваться, прежде всего, на разграничении функций (расходных полномочий) между уровнями государственного управления, потребностями в средствах на их выполнение и экономических возможностях всей страны.

Функции федеральных, региональных и местных органов власти и управления определены конституцией и другими законодательными актами страны.

В соответствии с законодательством федеральные органы власти решают общегосударственные и межрегиональные задачи, такие как оборона и безопасность страны, внешняя политика, атомная энергетика, космос, финансовое, кредитное, валютное регулирование, эмиссия денег и т.д.

Органы власти субъектов Российской Федерации обязаны обеспечить формирование собственности субъектов Российской Федерации, содержание и развитие предприятий, учреждений и организаций, находящихся в ведении региональных органов власти и др.

Местные органы власти формируют муниципальную собственность и управляют ею, обеспечивают содержание и развитие учреждений образования, здравоохранения, культуры, жилищно-коммунального хозяйства, целевое дотирование населения и т.д.

Это далеко не полный перечень выполняемых федеральными, региональными и местными органами власти и управления функций. Их главная цель – гарантировать гражданам России на всем ее пространстве обеспечение предусмотренных конституцией политических, экономических, социальных, правовых и других гарантий, общими усилиями всех органов власти и управления обеспечить неуклонный рост производства и на этой основе повышение жизненного уровня граждан и увеличение доходов бюджета страны.

Но не только перечень функций определяет потребность в налоговых доходах. Необходим учет того, во сколько обходится выполнение указанных функций в различных районах страны. Для примера возьмем различия в размерах расходов муниципальных образований, на которые возложены обязанности по содержанию социальной сферы, в частности, школ, больниц.

Расходы на отопление этих учреждений на северных территориях обходится в десятки раз дороже, чем аналогичные затраты в южных районах России, в связи с тем, что продолжительность отопительного сезона

вдвое больше, стоимость доставки топлива нередко в десять и более раз обходится дороже.

Можно также привести другой пример неординаковых расходов. Если в крупных городах наполняемость школьных классов составляет более 30 человек, то в сельских школах нередко приходится содержать одного учителя на 3-4 учащихся, что обходится значительно дороже.

Все это нельзя не учитывать при распределении налоговых доходов, обеспечения равенства территорий на всем огромном пространстве нашей страны.

Важнейшим условием соблюдения равенства в налоговом обеспечении бюджетов всех уровней является выполнение субъектами бюджетного права и другими участниками налоговых отношений их обязательств, связанных с уплатой и распределением налоговых поступлений.

В начале 90-х годов прошлого века в условиях дефицита бюджета России и слабости власти федерального центра была особенно актуальной задача соблюдения принципа равенства прав и полномочий (налоговых) всех территорий страны. Однако значительная часть субъектов Российской Федерации, особенно республики Татарстан, Башкортостан, Саха (Якутия) и ряд других, не перечисляли в федеральный бюджет причитающиеся ему налоги, расходуя их на свои нужды. В частности, они имели возможность поддерживать на более низком уровне цены на товары и услуги населению, производить более высокие выплаты пенсий, пособий и заработной платы.

Не получая из этих наиболее экономически развитых регионов, причитающиеся налоги, федеральное Правительство не могло в полной мере профинансировать общегосударственные программы и выплатить дотации, предусмотренные в федеральном бюджете, большому числу экономически слабых территорий, где возникли большие долги по заработной плате бюджетникам, а также по выплатам пособий населению.

Тем самым нарушался установленный конституцией страны принцип, предусматривающий равные права и гарантии гражданам независимо от места их проживания.

Федеральным органам власти потребовалось немало усилий, чтобы изменить такое положение дел. Одним из этапов продвижения в сторону соблюдения налогового законодательства было заключение федеральным Правительством сепаратных соглашений с регионами-неплательщиками. Это позволило на начальном этапе повысить ответственность региональных органов власти за выполнение обязательств перед федеральным бюджетом за своевременное и полное перечисление налоговых платежей.

В дальнейшем, благодаря переходу на казначейскую систему исполнения бюджета, стало невозможно нарушать законодательство в части распределения налоговых платежей, и практика заключения сепаратных соглашений с субъектами Российской Федерации была устранена.

Важным условием выполнения каждым звеном государственного управления возложенных на них функций является обеспечение их бюджетов налоговыми доходами, закрепленными на постоянной основе.

Недостаток средств у региональных и местных органов власти и управления может привести к недофинансированию социальной сферы, а у федеральных органов власти недопоступление налоговых доходов неизбежно становится причиной невыполнения общегосударственных задач.

Поскольку вплоть до 1999 года Россия постоянно испытывала дефицит финансовых ресурсов, не был обеспечен налоговыми и неналоговыми доходами консолидированный бюджет страны, но в особенно трудном положении оказались местные бюджеты, так как распределение налогов в республиках, автономных округах, а также в краях и областях было полностью и почти без ограничений отдано на откуп региональным органам власти. Об этом свидетельствуют данные Таблицы 1 «Доходы и расходы ре-

гиональных и местных бюджетов», приведены в процентах к объему консолидированного бюджета.

Таблица 1.

Годы	Региональные бюджеты			Местные бюджеты		
	Доходы	Расходы	Отклонение	Доходы	Расходы	Отклонение
1994	26,3	22,1	+ 4,2	24,7	28,6	– 3,9
1995	24,8	21,5	+ 3,3	23,4	30,6	– 7,2
1996	23,3	20,6	+ 2,7	24,4	32,0	– 7,6
1997	27,4	23,7	+ 2,7	26,3	34,4	– 8,1
1998	27,1	21,7	+ 5,4	26,8	29,2	– 2,4
1999	28,0	25,1	+ 2,9	22,2	27,6	– 5,4

Из приведенной таблицы можно хорошо видеть, что региональные бюджеты имели значительные превышения доходов над расходами, в то время как бюджеты местных органов самоуправления имели очень большой дефицит бюджета.

Такая практика распределения доходов крайне отрицательно сказалась на состоянии социальной сферы страны, финансируемой, в основном, из местных бюджетов. Возникла необходимость совершенствования правовой базы, которая гарантировала бы равенство в распределении налоговых и неналоговых платежей с учетом расходных полномочий между региональными и муниципальными бюджетами, однако каких-либо радикальных мер в этом направлении до настоящего времени принято не было.

Одна из главных задач, которая решается на основе налогового федерализма, - это создание заинтересованности всех органов власти в расширении и укреплении налоговой базы, повышении собираемости налогов.

Основой для повышения заинтересованности территорий в расширении налоговой базы за счет увеличения их доходов, роста объема производства и реализации является увеличение в составе налоговых доходов их бюджетов роли собственных налоговых поступлений. Необходимо, чтобы

благополучие каждой территории зависело от собственных налоговых поступлений.

Если удельный вес собственных налоговых поступлений снижается и замещается дотациями из вышестоящих бюджетов, то со стороны местных органов появляется равнодушие к увеличению налоговых поступлений, усиливаются иждивенческие настроения.

Руководством страны принимались меры для увеличения доли собственных и закрепленных налоговых поступлений в доходах бюджетов территорий. В консолидированных бюджетах субъектов Российской Федерации с 1993 года по 2000 год было достигнуто увеличение роли собственных доходов с 13,3 % до 44,6 %.

Однако в дальнейшем в результате изменений в налоговом и бюджетном законодательстве стал наблюдаться обратный процесс. В 2001 году удельный вес указанных доходов сократился до 42,3 %, а в 2002 году — 38,4 %.

Дальнейшее снижение удельного веса собственных налоговых доходов территорий обуславливается отменой с 2004 года такого крупного регионального налога как налог с продаж, значительным сокращением налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций.

В связи с отменой налога с продаж региональные и местные бюджеты должны получить отчисления от налога на добавленную стоимость на законодательно установленной постоянной основе по примеру налога на прибыль организаций. для этого необходимо внести соответствующие изменения в налоговое законодательство.

Важной особенностью нашей страны является крайняя неравномерность распределения производительных сил и налогового потенциала по отдельным территориям.

В результате налоговые ресурсы у одних субъектов Российской Федерации существенно превосходят потребности этих территорий в налого-

вых доходах, в то время как другие субъекты Российской Федерации и муниципальные образования имеют настолько слабую налоговую базу, что их бюджеты на 70 — 80 и даже 90 процентов формируются за счет дотаций вышестоящих бюджетов.

В числе первых — город Москва, где сумма собираемых налогов в 2,6 раза превышает потребности бюджета, Ханты-Мансийский автономный округ — в 2,4 раза, Ямало-Ненецкий автономный округ — в 1,9 раза. Всего такое положение сложилось, в частности, в бюджете 2001 года у 14 субъектов Российской Федерации.

К группе регионов, имеющих недостаточную налоговую базу, относится около 60 субъектов Российской Федерации. Так, например, в Агинском и Бурятском автономных округах налоговые поступления в федеральный, региональный и местные бюджеты округа в состоянии покрыть только 9 % бюджетной потребности данной территории, в республике Тува — 13,3 %, в республике Дагестан — 15,4 % и т.д.

Обеспечить заинтересованность в увеличении собственных налоговых поступлений трудно как у богатых, так и у экономически слабых регионов. Однако соблюдение отдельных принципов распределения налогов могло бы существенно изменить сложившееся положение дел.

Прежде всего, следовало бы внести изменения в налоговое законодательство с целью увеличения налогов, зачисляемых в региональные и местные бюджеты. В настоящее время поступления в консолидированный бюджет федеральных налогов составляют около 85 % и только 15 % достигают доходы за счет региональных и местных налогов, и это несмотря на то, что расходы федерального бюджета и бюджетов территорий, то есть федеральных и местных бюджетов вместе взятых, примерно равны.

Необходимо отказаться о сложившейся практики установления субъектам Российской Федерации единых для всех форм отчислений от регулирующих федеральных налогов, что позволило бы существенно сокра-

тить дотационность многих бюджетов, увеличить суммы закрепляемых доходов (налоговых).

В доходах консолидированных бюджетов России отчисления от федеральных налогов превышают 70 %. Создание заинтересованности в увеличении сбора этих налогов, укрепление их базы зависит от стабильности размеров отчислений от них в бюджеты территорий. Однако из года в год при утверждении федерального бюджета размеры отчислений от федеральных налогов меняются, еще более нестабильны отчисления от федеральных и региональных налогов в местные бюджеты. В результате заинтересованность региональных органов власти и органов местного самоуправления в увеличении сбора указанных налогов значительно снижается.

Чтобы повысить заинтересованность территорий в увеличении поступлений федеральных налогов, необходимо установление стабильных нормативов отчислений этих налогов в региональные и местные бюджеты.

Что касается обеспечения равномерности поступления налоговых доходов, то она во многом зависит от удельного веса наиболее стабильных платежей, в особенности таких как налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость.

И еще один вопрос налогового федерализма.

Известно, что предоставленные в 1994 — 1997 гг. органам власти территорий широкие налоговые полномочия по введению налоговых платежей, не предусмотренных федеральным законодательством, дали резко отрицательные результаты. В результате мы ушли в другую крайность. По мнению автора, нельзя отвергать полностью вопрос возможности расширения налоговых полномочий местных органов власти. Однако решать его необходимо продуманно и осторожно, учитывая опыт многих зарубежных стран.

Проблемы налогового федерализма не являются временными. Они часто возникают во многих странах, и их решение зависит от имеющегося

в каждой стране опыта. Этот опыт полезно изучать и накапливать нам, тем более что в процессе развития возможно появление новых проблем, связанных с соблюдением принципов налогового федерализма.

ПРОБЛЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В настоящее время, наиболее важную роль в формировании доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации имеет налог на добавленную стоимость. Именно НДС уделяется особое внимание, как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков. По итогам 2002 года удельный вес НДС в общей сумме налоговых доходов составил около 47%. Вместе с тем, сдерживающее влияние, как на динамику, так и на объём поступления НДС в федеральный бюджет оказывает опережающий рост вычетов (возмещения) по входному НДС. Указанная негативная тенденция сложилась за последние несколько лет.

Анализ правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты НДС свидетельствует, что основными нарушениями являются:

- занижение налогооблагаемого оборота;
- завышение предъявленных к вычету (возмещению) сумм входного НДС.

Анализ, проводимый по данной проблеме, позволяет сделать вывод о том, что в основе роста сумм, предъявленных к возмещению НДС из федерального бюджета, является распространение практики применения недобросовестными налогоплательщиками различного рода схем, характерными особенностями которых являются наличие одного или нескольких признаков, а именно:

- искусственно увеличивается входной налог путем многоступенчатой перекупки товаров на территории Российской Федерации с последующей реализацией продукции по заниженным ценам, что приводит к неоправданному росту расходов федерального бюджета на выплаты, связанные

с возмещением сумм налога. При этом на стадии перепродажи налог в полном объеме в бюджет не поступает ввиду «исчезновения» организации-перекупщика после перечисления в его адрес возмещенных сумм НДС;

- обслуживающие кредитно-финансовые организации принимают непосредственное участие в операциях по движению денежных средств организации и его контрагентов по сделкам при отсутствии источника возмещения в федеральном бюджете. В ряде случаев выручка от реализации товаров не поступает на счет поставщика, движение денежных средств имеет замкнутый цикл, денежные средства заимствуются на короткое время у кредитно-финансовых организаций или у одного из участников сделки, оплата осуществляется со счетов, на которые денежные средства зачисляются посредством выдачи займов, кредитов, векселей и т.д.;

- отлаженная система документооборота между участниками сделки: на каждом отдельно взятом этапе сделки документооборот приводится в соответствие с законодательством, что позволяет по формальным основаниям удовлетворить требования по применению налоговых вычетов.

Подобные схемы, как правило, применялись налогоплательщиками при операциях, связанных с экспортом. Именно поэтому, было введено такое понятие как «лжеэкспорт». После того, как государство ужесточило налоговый контроль за экспортными операциями, путём осуществления МНС России полномасштабных мероприятий налогового контроля в тесном взаимодействии с правоохранительными органами (ГТК России, МВД России, Генпрокуратура России), количество случаев неправомерного возмещения входного НДС по экспортным операциям значительно сократилось. Но в то же время, используя пробелы в законодательстве, лица заинтересованные в неправомерном получении денежных средств, начали использовать подобные схемы по возмещению входного НДС и на внутреннем рынке.

Также следует отметить, что налоговыми инспекторами, занятыми непосредственно налоговыми проверками, мероприятиями налогового контроля охватывается не более 40-60 % всех налогоплательщиков состоящих на налоговом учете. Данная тенденция связана с невозможностью физически охватить оставшиеся организации. Если, к примеру, в налоговом органе со средней численностью в 100 человек, и с количеством 3000 юридических лиц состоящих на налоговом учете, непосредственно проверки юридических лиц осуществляют 20 инспекторов, то в среднем на одного инспектора, проводящего проверки приходится 150 организаций. Кроме того, при тематических камеральных проверках налоговыми инспекторами исследуются первичные документы предоставленные налогоплательщиками в большом объеме. Например, при проведении камеральной налоговой проверки по налогу на добавленную стоимость за отдельно взятый налоговый период (месяц, квартал) по одному небольшому налогоплательщику нужно проверить порядка 3-4-х сотен первичных документов.

Одним из выходов в сложившейся ситуации могло бы стать введение специальных счетов НДС (здесь и далее НДС-счета), о которых идут дискуссии в Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам и в Министерстве Финансов Российской Федерации.

Именно благодаря их введению одновременно усилится и налоговый контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты НДС, а также обоснованности применения налоговых вычетов по НДС; и во многом облегчится работа и для налоговых органов, поскольку НДС-счета предусматривает автоматизированный контроль с использованием современных автоматизированных технологий и средств передачи информации (электронные носители, интернет).

НДС-счета могли бы стать одним из самых важных инструментов при осуществлении налогового контроля. Так как их прозрачность отра-

женная самим налогоплательщиком, его непосредственной деятельностью была бы четко отражена, достаточно правдива и доступна для проверки налоговым органом.

Учитывая, что введение НДС-счетов, позволит повысить собираемость НДС и ускорит проведение мероприятий налогового контроля по вопросам правомерности возмещения входного НДС, то вполне реально снижение налогового бремени, путем уменьшения ставок по НДС до 15 и менее процентов.

Поднимая проблемы совершенствования налогового контроля как за поступлением НДС, так и за контролем по поступлению других налогов и сборов, хотелось бы внести предложения следующего характера. Сегодня, современные технологические условия позволяют обрабатывать и передавать большой объем информации на электронных носителях. МНС России и соответственно все налоговые органы уже давно используют автоматизированные программы при проведении налогового контроля. Однако подход при разработке данных программ, зачастую используется односторонне, как правило для удобства в использовании налоговыми органами. А ведь еще Адам Смит, выделял одним из основополагающих принципов налогообложения принцип удобства для налогоплательщика. На сегодняшний день, более адекватно было бы подходить к данной проблеме обоюдно с двух сторон, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков, то есть чтобы и тем и этим было удобно, одним при налоговом контроле, а другим при сдаче налоговой отчетности связанной с уплатой налогов и сборов. Как говорилось выше, у налоговых органов имеется в наличие автоматизированные средства программного обеспечения позволяющие обрабатывать информацию, поступающую от налогоплательщиков как на бумажных, так и на электронных носителях. Данные программные продукты разрабатываются при непосредственном участии МНС России. Что касается налогоплательщика, то у него сегодня имеются

определенные программные продукты, позволяющие вести автоматизированный бухгалтерский учет. Данные программы, как правило разрабатываются частными лицами. И, к сожалению, программное обеспечение налоговых органов и налогоплательщика фактически несовместимо. В связи с этим, хотелось бы предложить разработать МНС России с привлечением соответствующих специалистов программный продукт, предусматривающий составление единой налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщика в автоматизированном виде и свободной передачи данной отчетности в электронном виде в налоговые органы, включая в случае необходимости передачу первичных документов. То есть нужно создать такой продукт, чтобы с одной стороны налогоплательщик мог полностью вести бухгалтерский учет в электронном виде и в автоматизированном режиме создавать налоговую и бухгалтерскую отчетность, а налоговый орган мог принять данную налоговую и бухгалтерскую отчетность в данном виде, а в случае необходимости мог истребовать и принять первичные документы в электронном виде.

БЛОШЕНКО Т.А.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

РОЛЬ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ МИНЕРАЛЬНОГО СЫРЬЯ

Одним из существенных недостатков действующего Налогового кодекса РФ является наличие большого числа пробелов в понятийном аппарате, что приводит не только к множеству правовых коллизий, но и как следствие ведет к потере доходной части бюджета Российской Федерации.

Статья 343 НК РФ устанавливает ставку по налогу на добычу полезных ископаемых в размере 0% для попутного газа и 17,5% при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья. Определение попутного газа для целей налогообложения дано в статье 337 НК РФ: «газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее – попутный газ). Из указанного определения не следует, что попутным (нефтяным) газом является только газ нефтяных месторождений. Вместе с тем Общероссийский классификатор продукции ОК 005-93 устанавливает, что попутным (нефтяным) газом является газ только для нефтяных месторождений, и ему присвоен код товарной продукции 02 7112. В Словаре по нефтегазовому комплексу⁸⁵ приведены следующие термины и определения попутного (нефтяного) газа:

- газ попутный – добываемый из газонефтяной залежи смесь свободного газа, газовой шапки и нефтяного газа;
- газ нефтяной – природный газ, сорбированный нефтью в пластовых условиях⁸⁶;

⁸⁵ Neftegaz. RU

⁸⁶ Neftegaz. RU

– нефтяной газ – смесь газообразных и парообразных углеродных и других компонентов, выделяющихся из пластовой нефти при ее разгазировании⁸⁷.

По геологическим характеристикам природные газы отличаются от попутных (нефтяных) газов. Природные горючие газы, состоят в основном из метана, а попутные (нефтяные) газы содержат значительное количество углеводородов, а также азот, углекислый газ, сероводород, гелий, водяной пар и другие компоненты. Углеводородно-азотная часть попутных газов состоит из метана (17,3% - 72%), этана (10,2% - 27%), пропана (8,7% - 35%), азота (до 37%), бутана (0,6% - 21,4%), пентана (до 4,6%), гексана (0,1% - 1,9%). В пластовых условиях в одной тонне нефти содержится попутных газов от 28 м³ до 458,4 м³.

В результате некорректного законодательного закрепления в НК РФ термина «попутный газ» возникает ущерб бюджету Российской Федерации, так как создается необоснованно широкое поле для применения ставки 0% вместо 17,5%.

По данным МНС РФ в 2003 году добыча газа, облагаемого по нулевой ставке, составляла 84 млрд. 619 млн. м³. Учитывая то, что фонд нефтяных месторождений в России составляет 1/3 от газонефтяных, газоконденсатнонефтяных, нефтегазовых, нефтегазоконденсатных месторождений, можно предположить, что около 56 млрд. м³ газа неправомерно попадает под «льготный» режим налогообложения по ставке 0%.

При средних оптовых ценах на нефтяной (попутный) газ, ущерб бюджета составляет около 2,3 млрд. рублей в год. (С апреля 2002 г. цена попутного газа формируется в зависимости от содержания в нем жидких углеводородов и колеблется от 73-442 руб. за 1000 м³).

Отмеченный недостаток действующего налогового законодательства может быть устранен путем уточнения понятия попутный газ для целей

⁸⁷ <http://gazeta.priroda.ru/index.ph>

налогообложения. Предлагается следующая редакция пункта 1 статьи 342 НК РФ: «попутный (нефтяной) газ – газ нефтяных месторождений, представляющий собой смесь легких углеводородов, сопутствующих нефти как в свободном состоянии в виде пузырьков, так и в растворенном виде».

Традиционно считалось, что обилие природных ресурсов – это главное богатство страны. Однако известный японский футуролог Яно полагает, что при отсутствии природных ресурсов происходит комплексное использование минерального сырья, а их обилие сопровождается расточительством⁸⁸.

Сфера недропользования объективно сопряжена с различного рода технологическими потерями и отходами. Для отраслей промышленности особое значение имеют технологические потери, теряющиеся в результате переработки сырья безвозвратно. Данное явление, к сожалению, характерно для России.

В настоящее время Государственной Думой РФ рассматривается законопроект «О внесении изменений в главу 25 части второй Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты о налогах и сборах» которым предлагается подпункт 3 пункта 7 статьи 254 изложить в следующей редакции: «технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) при транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья». Особое внимание необходимо обратить на то, что технологические потери – это не отходы.

Под «отходами» в соответствии с законом от 24.06.1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» понимают остатки сырья, материалов, иных изделий или продуктов, которые образовались в процессе

⁸⁸ В.В. Чайников, Е. Л. Гольдман. Оценка инвестиций в освоение техногенных месторождений. М.: Недра.2001 г.

производства или потребления, а также товары (продукция), утратившие свои потребительские свойства.

В этой связи, принимая изменения к 25 главе НК РФ, необходимо также внести соответствующие изменения и в 26 главу НК РФ, характеризующие понятие потери и отходы для целей исчисления и уплаты НДС.

В настоящее время понятия «отходы» и «потери» в 26 главе НК РФ являются равнозначными, и отсутствует понятие «техногенное месторождение».

Равнозначное толкование понятий «отходы» и «потери» и отсутствие понятия «техногенное месторождение» порождает следующий вопрос: что следует считать техногенным месторождением для целей налогообложения, по какой налоговой ставке производить налогообложение добытого полезного ископаемого из техногенного месторождения.

Отечественная наука дает следующие определения техногенных месторождений. Трубецкой К.Н., Уманец В.Н., Никитин М. к техногенным месторождениям относят техногенные образования, по количеству и качеству содержащегося минерального сырья пригодного для эффективного использования в сфере материального производства в настоящее время (т.е. по мере развития науки и техники).

Отечественные исследователи - Чайников В.В. и Гольдман Е.Л. научно обосновывают, что техногенное месторождение – это многотоннажные скопления отходов добычи и переработки минерального сырья, использование которых обеспечивает на данном этапе производства экономический эффект.

Если техногенное месторождение является скоплением отходов, то вполне обоснованным является применение налоговой ставки 0% в соответствии с пунктом 1 статьи 342 НК РФ для исчисления НДС.

Однако в настоящее время налогообложение добытых полезных ископаемых, извлеченных из техногенных месторождений, производится по

налоговым ставкам в соответствии с пунктом 2 статьи 342 НК РФ, что влечет за собой:

- рост затрат на производство продукции;
- увеличение платежей за размещение отходов в хвостохранилищах, дополнительных расходов на рекультивацию земель, нарушенных в результате добычи полезных ископаемых;
- несоблюдение принципа рационального использования минеральных ресурсов, которые декларируются Федеральным законом от 10.01.2002 г. № 7 «Об охране окружающей среды».

Анализ использования техногенных месторождений за рубежом показывает, что экономическая политика США, Японии и большинства стран Западной Европы направлена на экономию минеральных ресурсов. Например, доля использования вторичного сырья в структуре потребления США за последние годы возросло более чем в 5 раз.

Значительно меньший объем использования техногенных месторождений в России объясняется нестабильным налоговым законодательством, слабым стимулированием освоения техногенных месторождений, недостаточной научной и методологической проработкой вопросов экономической оценки техногенных месторождений.

В теоретических исследованиях К.Н. Трубецкого, В.Н. Уманца и А.З. Толумбаева доказывается, что оценка переработки техногенного сырья должна основываться на экономическом эффекте (прибыли).

Для получения экономического эффекта, по мнению автора, необходимо определить зависимость экономического эффекта вовлечения в переработку техногенного месторождения от величины налоговых ставок по налогу на добычу полезных ископаемых.

При этом следует учитывать то, что хозяйствующие субъекты стремятся получить прибыль «сегодня» и извлечение полезных компонентов должно являться основным критерием для экономической оценки, как эф-

фекта, так и эффективности вовлечения в переработку техногенного месторождения.

Предлагается эффективность вовлечения в переработку техногенного сырья определять по следующей формуле (1):

$$\mathcal{E} = (q_i \times v_i \times k_i) \times Z \times H\partial n_i - (Z_{кор} + \Pi) \quad (1), \text{ где}$$

\mathcal{E} – эффективность вовлечения в переработку техногенных отходов;

q_i – масса техногенных отходов вовлекаемых в переработку;

v_i – содержание i -ого компонента в техногенных отходах;

k_i – коэффициент извлечения i -ого компонента из техногенных отходов;

Z – затраты на переработку 1 т техногенных отходов, вовлеченных во вторичную переработку;

$Z_{кор}$ – затраты на корректировку технологического процесса в связи с потреблением техногенных отходов;

Π – плата за размещение отходов;

$H\partial n_i$ – ставка налога на добычу полезного ископаемого по каждому полезному компоненту, вовлекаемому во вторичную переработку.

При значении $\mathcal{E} > 0$ техногенные отходы подлежат вовлечению в переработку, при $\mathcal{E} \leq 0$ возникает необходимость снижения налоговых ставок по НДС.

Применения налоговой ставки 0%. для добытого полезного ископаемого из техногенного месторождения сможет стать действенным стимулом вовлечения техногенных месторождений в переработку по двум основным причинам. Во-первых, возрастет чистая доходность труда и капитала, повысится их рыночное предложение, расширится объем производства и, как следствие увеличится налоговая база. Во-вторых, улучшится распределение капитала по сферам хозяйственной деятельности, так как сужается разрыв между низко - и высокооблагаемыми отраслями.

Учитывая, что в России заскладировано более 85 млрд. т техногенных месторождений, то решение проблемы вовлечения техногенных месторождений в переработку посредством налогового стимулирования позволит не только получить дополнительные объемы готовой продукции, но и существенно уменьшить масштабы воздействия вредных производств на окружающую среду и сократить плату за размещение таких отходов.

Более того, при внедрении новых технологий, изменении цен на сырье, ужесточении требований к охране окружающей среды и определении зависимости экономического эффекта от величины применяемой налоговой ставки, техногенные месторождения будут представлять практический интерес для освоения.

БОРИСОВ О.И.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ КРЕДИТОВАНИЯ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ БАНКА

Проблема налогового стимулирования средне- и долгосрочного кредитования банками реального сектора возникла с самого начала рыночных реформ в России, актуален данный вопрос и в настоящее время. Вместе с тем ввиду того, что экономическая ситуация в последние годы значительно изменилась, необходимы новые подходы к решению данной проблемы. Если в 1998-1999 годах приток средств реального сектора на счета, депозиты и в долговые обязательства банков почти вдвое превышал ресурсы, направляемые банками на кредитование реального сектора, то начиная с 2001 года все сильнее стали проявляться новые тенденции: банки перестали быть казначействами, аккумулирующими денежные средства предприятий и размещающими их в неработающие активы (преимущественно зарубежные), они превратились в чистых кредиторов предприятий, перераспределяющих к ним ресурсы других секторов. Рост потребности экономики в кредите совпал с усилением кредитного потенциала банковской системы. Тем не менее, многие проблемы так и остались нерешенными. В значительной степени высокие средние показатели качества кредитов продолжают обеспечиваться за счет кредитов топливной промышленности и металлургии, при этом в сельском и лесном хозяйстве, ЖКХ доля просроченных кредитов стабильно превышает 10%⁸⁹. Потребность финансово устойчивых предприятий в краткосрочных заимствованиях для пополнения оборотного капитала близка к насыщению, зато все сильнее ощущается

⁸⁹ Матовников М. Узок круг этих клиентов // Эксперт. – 2003. – 15-21 марта, №34. – С.90.

дефицит долгосрочных кредитов. В то время как крупнейшие предприятия-экспортеры и естественные монополии получают дешевые долгосрочные ресурсы из-за рубежа (в 2004г. на иностранные кредиты приходилось 55%-60% ссудной задолженности российских компаний сроком более одного года), для основной массы компаний малого и среднего бизнеса, ориентированных на внутренний рынок, кредит остается незначительным источником инвестиций⁹⁰. В связи с этим вновь актуальной стала задача выявления возможностей развития кредитных операций с помощью налоговых рычагов.

Решению задачи налогового стимулирования кредитования банками реального сектора экономики были посвящены работы многих специалистов, в частности, профессора Дудорина В., Аманжаева Г.Г., Богдановой О.М., Бурдиной Е.В., Бутылькова М.Л., Погорлецкого А.И., Морозовой Н.И., Федосовой С.П. и др. В центре их внимания оказались, прежде всего, вопросы предоставления различных налоговых льгот банкам, занимающимся средне- и долгосрочным кредитованием. Ими, в частности, предлагалось освободить от налогообложения доходы от долгосрочных кредитов реальному сектору и иных вложений банков в рамках целевых государственных программ; понизить ставку налога на прибыль для тех банков, у которых долгосрочные производственные инвестиции превышают определенную долю от совокупной величины их кредитных вложений; разрешить банкам создавать за счет прибыли до налогообложения фонд долгосрочного кредитования и т.д.

Вместе с тем практика показывает ограниченность налоговых льгот как метода стимулирования банковского кредитования. Так, до 01.01.96г. от налогообложения освобождалась прибыль банков, полученная от предоставления целевых кредитов на срок 3 года и более предприятиям, ис-

⁹⁰ Солнцев О., Хромов М. Кредиты вместо экспорта капитала // Эксперт. – 2004. – 22-28 марта, №11. – С.115.

пользующим полученные кредиты для капитальных вложений с целью развития собственной производственной базы. Данная льготы была отменена в силу малой эффективности и сложности применения: во-первых, на практике технически сложно определить прибыль от предоставления кредита, а во-вторых, затруднительно проконтролировать использование кредита по целевому назначению. До 01.01.97г. ставка налога, зачисляемого в федеральный бюджет, уменьшалась до 8%, если не менее чем 50% кредитного портфеля банка составляли вложения в сельскохозяйственное производство и переработку, а также в развитие малого бизнеса (кроме предприятий розничной, оптово-сбытовой, снабженческо-сбытовой торговли). Однако, несмотря на предоставленную льготу, банки не кредитовали предприятия агропромышленного комплекса и малого бизнеса в связи с их критическим финансовым состоянием и высокими кредитными рисками.

Можно выделить два основных недостатка ранее действовавших налоговых льгот, направленных на стимулирование средне- и долгосрочного кредитования банками реального сектора. Во-первых, данные льготы были сложно применимы на практике, а преимущества от их использования не перекрывались рисками возможного невозврата кредитов вследствие тяжелой экономической ситуации в льготируемых отраслях, а также высокого уровня инфляции. Приведенные примеры наглядно показывают, что налоговые льготы не достигают своей цели, если при их введении не принимаются во внимание экономические условия. Так, льготирование приоритетных направлений деятельности дает результат только при прочих равных условиях, но маловероятно достижение желаемого результата в случае их низкой доходности или высокой рискованности. Примером может служить существовавшее до 1996г. освобождение от налогообложения банковской прибыли, полученной от предоставления кредитов сроком на три года и более. Однако за 1994г. только 2,1% от общей суммы кредитов были выданы на соответствующий срок. Банки не могли проконтролировать их

целевое использование, вследствие чего более 60% кредитов было выдано холдингам без определенной отраслевой принадлежности, основная деятельность которых была сосредоточена в сфере обращения, и только 30% было направлено в промышленный сектор экономики⁹¹.

Во-вторых, большинство исследователей, предлагавших введение налоговых льгот, стимулирующих средне- и долгосрочное кредитование банками реального сектора экономики, не приводило четкого экономического обоснования ожидаемого эффекта от их введения. В этой связи можно выделить исследования Соколовой Е.М.⁹² и Варакиной Л.Н.⁹³, в которых осуществлена попытка установления взаимосвязи между ставкой налога на прибыль, доходностью кредитных операций и размером процентной ставки за кредит. Исходной посылкой при введении данных льгот является предположение, что рост банковской прибыли за счет сокращения уровня налоговых изъятий расширит ресурсную базу банков, либо приведет к снижению процентных ставок по кредитам. Очевидно, что с каждого рубля балансовой прибыли банк потенциально может направить на выдачу кредитов только $(1 - t_{inc})$, где t_{inc} – ставка налога на прибыль организаций. Следовательно, максимальная величина инвестиций будет в случае перевода прибыли в разряд необлагаемой (при $t_{inc} = 0$), тогда кредитный порт-

фель банка гипотетически может возрасти в $\frac{1}{1 - t_{inc}}$ раза. К примеру, при действующей ставке налога на прибыль в 24% это может привести к увеличению кредитного портфеля банка на 32%. Если же указанная льгота бу-

⁹¹ Тыртышный С.А. Зарубежный опыт налогообложения коммерческих банков // Финансы. – 1996. - №7. – С.23.

⁹² Соколова Е.М. Активизация кредитных отношений коммерческих банков с промышленными предприятиями. Дисс. ... канд. эк. наук. – Ростов-на-Дону, 1997. – С.109.

⁹³ Варакина Л.Н. Налог на прибыль и нормы резервных требований в регулировании банковской деятельности. Дисс. ... канд. эк. наук. Спец. 08.00.10. / РЭА им. Плеханова. – М., 1998. – С.117-121.

дет предоставлена субъектом РФ в рамках его полномочий, то кредитный портфель банка сможет возрасти лишь на 5%.

Однако данный эффект произойдет только при прочих равных условиях. На практике же существует множество факторов, которые могут помешать активизации банковского кредитования. Прежде всего, решение об увеличении кредитного портфеля банк принимает на основе анализа индивидуальных рисков заемщика и макроэкономической ситуации в стране. Кроме того, «котловой» метод исчисления налога на прибыль предполагает, что доходы и расходы от осуществления кредитных операций смешиваются с доходами и расходами от иных операций (кроме случаев, установленных НК РФ). Соответственно, несмотря на то, что по кредитным операциям банк может получить прибыль, в целом по итогам отчетного (налогового) периода деятельность банка может быть убыточна.

Вместе с тем ограниченность налоговых льгот как метода стимулирования банковского кредитования не дает основания полагать об отсутствии влияния налогообложения на финансовые (в т.ч. кредитные) потоки между банком и заемщиком. Финансовые потоки выражают связи, зависимости и обязательства внутри хозяйственного субъекта, а также между экономическими субъектами (внутри государственной системы, между государством и хозяйствующими субъектами, между различными хозяйствующими субъектами, между юридическими и физическими лицами). Будучи отражением экономического бытия, финансовые потоки испытывают на себе также и влияние общей экономической среды. Среди факторов, влияющих на финансовые потоки (на их величину, пространственную и временную дифференциацию) можно выделить две основные группы: экономические и институциональные. К экономическим факторам относятся, прежде всего, доходность вложений финансовых средств и степень риска, поскольку с помощью финансовой системы происходит перемещение не только денежных ресурсов, но и рисков. Зачастую капиталы и риски связа-

ны воедино и одновременно переносятся посредством финансовой системы, вследствие чего финансовый поток характеризует также и поток рисков. К институциональным факторам, влияющим на финансовые потоки, относится законодательно закрепленное воздействие государства на экономику. Перераспределительные процессы подвержены государственному регулированию и во многом зависят как от совокупности макроэкономических факторов и монетарной политики, так и от системы налогообложения.

Налоговые платежи, будучи элементом системы финансовых потоков, оказывают на нее влияние и находятся с ней в постоянном взаимодействии и взаимопроникновении. Вместе с тем характер данного влияния является дискуссионным вопросом, истоки которого лежат в различии основных подходов к регулируемому потенциалу налогов. По мнению представителей неокейнсианского направления, налоги должны использоваться, прежде всего, как инструмент стимулирования и регулирования деятельности хозяйствующих лиц; представители же неоклассического направления, напротив, считают приоритетным использование налогов в качестве фискального инструмента, а их регулирующая роль проявляется в снижении общего налогового бремени путем перераспределения налоговой тяжести между плательщиками.

Для наиболее полного освещения характера налогового влияния на финансовые потоки банка, налогообложение следует рассматривать в широком и узком смысле. В узком смысле налогообложение выражает прямое изъятие органами налоговой администрации определенной части ВВП в целях формирования централизованных денежных фондов государства. В такой трактовке сами налоговые платежи выступают фактором, оказывающим влияние на деятельность банка, поскольку каждый налог прямо или косвенно увеличивает себестоимость банковских услуг и заставляет банк компенсировать потери путем увеличения сборов с непреференциальных клиентов. Государство может оказывать влияние на финансовые

потоки путем изменения системы налогообложения: введения или отмены налогов, изменения налоговой базы и ставок, предоставления или отмены налоговых льгот. Банк, в свою очередь, также может в определенных пределах управлять данным фактором с помощью налогового планирования.

В силу различных причин влияние, оказываемое налогообложением на финансовые потоки, может приобретать критический характер. В качестве примера может быть приведен существовавший на Филиппинах 5% налог на банковский процент, от которого освобождался только рынок овернайт, что привело к уничтожению срочного межбанковского рынка. Во избежание такой ситуации концентрация государством денежных средств не должна нарушать воспроизводственные процессы. В налоговое перераспределение должна включаться только реально созданная стоимость, перераспределение должно осуществляться в интересах всех участников процесса воспроизводства при строгом сохранении паритета между формами собственности в целях создания конкурентоспособной экономической среды. В этой связи предельно важным является предварительное выявления влияния налогообложения на доходность кредитных операций.

Таким образом, для переориентации финансовых потоков из банковского в реальный сектор экономики, для увеличения средне- и долгосрочного кредитования банками реального сектора экономики необходимо комплексное использование всей системы налогообложения. Причем поскольку в кредитных операциях участвуют две стороны, то и налогообложение оказывает влияние на действия как банка, так и его клиента. В этой связи можно выделить два основных блока, оптимизация налогообложения которых позволит стимулировать средне- и долгосрочное кредитование банками реального сектора экономики.

Первый блок включает оптимизацию налогообложения банков. Налогообложение сказывается на доходности кредитных операций для банка, а также на возможности привлечения им денежных средств и на величине

собственного капитала банка. Возможности расширения кредитных операций в значительной степени зависят от наличия свободных денежных средств в распоряжении банка; недостаток долгосрочных пассивов у банков составляет значительную проблему, препятствующую развитию долгосрочного кредитования. В связи с этим необходима выработка налоговых рычагов стимулирования роста ресурсной базы банков.

Не меньшим потенциалом обладает и влияние налогообложения на доходность кредитных операций через налогообложение доходов от осуществления данных операций (процентных, комиссионных). Банк юридически независим в определении своей договорной, кредитной, процентной политики; устанавливаемые им процентные ставки по кредитам рассчитываются с учетом существующего спроса и предложения, соотношения активов и пассивов банка, экономического состояния клиентов. В условиях стабильного кредитного рынка уровень процента за кредит формируется под воздействием спроса и предложения и приближается к такому уровню, при котором хозяйствующим субъектам выгодно продавать и покупать свободные денежные средства. Однако на практике банки кредитуют в основном своих клиентов, учредителей и дочерние (зависимые) компании, при чем на долю связанных заемщиков приходится значительная часть кредитного портфеля российских банков. В этой связи возникает вопрос о возможности и оправданности проверки налоговыми органами соответствия рыночному уровню применяемых банком тарифов по кредитам.

Налоговое законодательство (ст.40 НК РФ) дает право налоговым органам в определенных случаях проверять правильность используемых налогоплательщиком цен товаров (работ, услуг). Вместе с тем вопрос о возможности применения норм ст.40 НК РФ к кредитным операциям банка является дискуссионным, не лишен недостатков и сам порядок проверки соответствия рыночному уровню процентных ставок по кредитам, применяемых налогоплательщиком. Тем не менее, несмотря на то, что специфи-

ка кредитных операций затрудняет применение к ним общих принципов определения цены услуг, у налоговых органов должен быть механизм, позволяющий препятствовать уклонению от налогов с помощью трансфертного ценообразования и сделок между взаимозависимыми лицами. Это подтверждает и зарубежный опыт. В западных странах широко распространено применение условных методов налогообложения с определением налоговой базы по рыночным ценам, когда в силу особых отношений между взаимозависимыми лицами потенциально возможен сговор об искусственном изменении цены сделки с целью уменьшения налоговых обязательств. Например, в США Служба внутренних доходов уполномочена распределять валовой доход, списания и кредиты между связанными (взаимозависимыми) налогоплательщиками в степени, необходимой для предотвращения уклонения от уплаты налогов. При этом сделки между связанными сторонами (контролируемые сделки) оцениваются на основе принципа «вытянутой руки» (*arm's length basis*), т.е. как если бы несвязанные стороны строили свои отношения в неконтролируемых сделках. В связи с этим неоднозначность трактовок ст.40 НК РФ вызывает необходимость уточнения соответствующих норм налогового законодательства.

Значительное влияние на доходность кредитных операций оказывает и состав расходов на проведение кредитных операций, учитываемых при расчете налога на прибыль (например, расходов на оценку залога, его страхование), а также учет при формировании налоговой базы созданных резервов (резерва на возможные потери по ссудам, резерва по сомнительным долгам). И хотя в настоящее время в качестве расходов признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, на практике не все расходы учитываются при расчете налога на прибыль, что увеличивает реальную ставку процентов за кредит. Например, при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде отчислений в резервы на возможные потери по ссудам, сформирован-

ные банками под задолженность, относимую к стандартной (п.1 ст.292 НК РФ). Однако в целях стимулирования наиболее полного формирования банками резервов на возможные потери по ссудам важно освободить от обложения налогом на прибыль все группы резервов. Одновременно следует ввести порядок обязательного списания кредитов, предоставленных акционерам (участникам) банка, его инсайдерам, дочерним организациям, за счет чистой прибыли.

Второй блок мер по стимулированию кредитования банками реального сектора экономики состоит в оптимизации налогообложения заемщиков. Налогообложение влияет на заинтересованность клиента в получении кредита через величину предельных процентов, которые он может включить в состав расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль. Важность предельной величины процентов связана с тем, что проценты, не вошедшие в состав расходов, увеличивают экономическую ставку налога на прибыль. В свою очередь сокращение чистой прибыли снижает возможности фирмы по привлечению заемного капитала. В настоящее время предельная величина процентов, признаваемых расходом при отсутствии сопоставимых долговых обязательств, равна: по кредитам в рублях – ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза (т.е. 14,3%), а по валютным кредитам – 15% (п.1 ст.269 НК РФ). Такая величина предельных процентов не соответствует рыночным реалиям. В связи с этим банки предоставляют заемщику два и более одинаковых кредита (в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичное обеспечение) под одинаковые ставки, что приводит к искусственному созданию сопоставимых долговых обязательств и позволяет клиенту в полном объеме включать уплаченные проценты в состав расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль.

Отдельно следует выделить налогообложение потребительского кредитования, а именно обложение налогом на доходы физических лиц мате-

риальной выгоды от экономии на процентах за пользование кредитными средствами. Сейчас из-под налогообложения выведен самый быстрорастущий сегмент рынка потребительского кредитования – экспресс-кредитование в местах приобретения товаров. Определение материальной выгоды не производится в случае предоставления физическому лицу коммерческого кредита (ст.823 ГК РФ), либо приобретения товара в кредит или рассрочку, поскольку действующим законодательством (ст.819 ГК РФ) не предусмотрены взаимоотношения ни банка-кредитора, ни физического лица-заемщика с третьими лицами (например, торговой организацией). В результате широкое распространение получили кредиты с нулевой процентной ставкой или, например, 10% первоначальным взносом и такой же ставкой, в то время как рыночная ставка по экспресс-кредитам варьируется от 21 до 29% годовых. Чаще всего низкая ставка по кредиту устанавливается в процессе маркетинговой кампании, когда банк тестирует рынок и пытается выйти на тот или иной сегмент, зарабатывая совсем на других продуктах. В некоторых случаях низкий процент компенсируется дилерами, либо под ставкой 0% скрывается скидка, которую продавец готов дать клиенту. Иногда при нулевой ставке существуют скрытые комиссии, либо пониженная ставка действует ограниченное время, а по прошествии начального периода необходимо будет выплачивать более высокий процент.

Развитию рынка ипотечного кредитования действующий порядок исчисления материальной выгоды, напротив, не способствует. Проблему составляет то, что материальная выгода за пользование заемными средствами в рублях определяется как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования, действующей на дату получения заемных средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора. Однако ставка рефинансирования является активным инструментом денежно-кредитной политики государства и подвержена изменению при изменении экономической ситуации в стране, а с изменением

экономических условий возможно и исчезновение, либо, наоборот, появление материальной выгоды у заемщика. В настоящее время ипотечные кредиты заключаются на срок в несколько лет, вместе с тем мировая практика показывает, что нормой является заключение ипотечных договоров на сроки от 10 до 40 лет.

При кратко- или среднесрочном кредитовании во избежание возникновения дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах зачастую оформляется возврат старого кредита и выдача нового, но такой порядок неприемлем для определения материальной выгоды при долгосрочном, в т.ч. ипотечном, кредитовании. К примеру, при ипотечном кредитовании уплата процентов и возврат кредита по старому кредитному договору будут означать полное выполнение заемщиком обязательств, обеспеченных ипотекой (прекращение договора об ипотеке). В свою очередь, заключение нового договора об ипотеке в обеспечение нового кредитного договора, во-первых, повлечет весьма значительные расходы, как минимум на нотариальное удостоверение и государственную регистрацию договора; во-вторых, новый кредит уже не будет считаться кредитом на приобретение жилого дома или квартиры со всеми вытекающими последствиями. В частности, сумму процентов, уплаченных по такому новому кредитному договору, уже нельзя будет включить в расчет суммы имущественного налогового вычета при приобретении жилья в собственность (пп.2 п.1 ст.220 НК РФ). Недвижимое имущество, заложенное по новому договору об ипотеке, не будет считаться имуществом, заложенным в обеспечении возврата кредита на приобретение или строительство этого жилого дома или квартиры. Обращение взыскания на такой объект недвижимости и реализация его с торгов уже не будут считаться основанием для прекращения права пользования совместно проживающих в этом жилом доме или квартире залогодателя и членов его семьи. В связи с этим необходимо внесение изменений в действующее налоговое законодательство и исключение ипотеч-

ных кредитов и льготных кредитов, выдача которых законодательно гарантирована, из состава кредитных (заемных) средств, по которым рассчитывается материальная выгода от экономии на процентах. Кроме того, для развития рынка ипотечного кредитования необходимо также изменение самого порядка расчета материальной выгоды. Ставка рефинансирования для исчисления материальной выгоды должна приниматься на дату фактического получения дохода (уплаты процентов по заемным средствам).

Таким образом, при определении налоговых рычагов стимулированию перелива финансовых потоков из банковского в реальный сектор экономики налогообложение следует рассматривать в широком смысле, как всю совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, складывающихся в процессе взимания налогов, осуществления налогового контроля и защиты прав и законных интересов участников этого процесса. Это позволит включить в состав факторов, влияющих на финансовые потоки, помимо налоговых платежей, также и эффективность контрольной работы налоговых органов, постановку учетно-аналитической и консультационной деятельности органов исполнительной власти. Значительное влияние на финансовые потоки оказывает стабильность, скоординированность и ясность налогового законодательства, а также незыблемость судебной защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства. Скоординированная работа налоговых органов и налогоплательщиков, подкрепленная судебной защитой, будет способствовать повышению налоговой культуры налогоплательщиков, улучшит общий инвестиционный климат в стране и положительно отразится на объеме, пространственной и временной дифференциации финансовых потоков.

ГУРОВА А.В.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

К ВОПРОСУ О ДЕФИНИЦИЯХ: МИНИМИЗАЦИЯ, ОПТИМИЗАЦИЯ ИЛИ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

В современной экономической литературе широко используются термины «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов», «уменьшение налогов», «уход от налогов», «уклонение от налогов», «избежание налогов», «обход налогов». Очень часто содержание этих терминов отождествляется, хотя за ними скрываются разные социально-экономические явления, преследующие собственные цели.

Минимизация налоговых платежей – это очень узкое понятие, которое подразумевает уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика. Минимизация налоговых платежей обычно проводится отдельно по каждому налогу в отрыве от анализа всей совокупности налогов, уплачиваемых компанией, и преследует единственную цель – уменьшение налоговых обязательств.

Уменьшение налоговых платежей является одним из способов улучшения финансового состояния предприятия, повышения инвестиционной привлекательности. Снижать налоги целесообразно до тех пор, пока расчеты показывают, что это дает прирост свободной прибыли.

Однако в ряде случаев снижение сумм налоговых выплат достигается за счет ухудшения финансовых показателей. Поэтому прежде чем выбрать способ минимизации, следует оценить его, прежде всего, с точки зрения финансовых последствий для предприятия.

Результаты применения одних и тех же способов минимизации неодинаковы для разных объектов, а так же различны для условий работы предприятия в разные периоды. Поэтому применению конкретной реко-

мендации должны обязательно предшествовать расчеты прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и свободной прибыли.

Термин «налоговая оптимизация» часто трактуется как целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют ему избежать или в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей.

Так, например, И.И. Кучеров считает, что налоговой оптимизацией принято именовать «...уменьшение размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов»⁹⁴.

С точки зрения И.Н. Соловьева, оптимизация налогообложения – это «реализация закрепленного в п. 7 ст. 3 части первой Налогового кодекса РФ положения о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, осуществляемая посредством специфических форм планирования деятельности, найма рабочей силы и размещения финансовых средств налогоплательщика с целью максимального снижения возникающих при этом налоговых обязательств»⁹⁵.

Налоговая оптимизация зависит от финансовой стратегии предприятия. Налоговая оптимизация может осуществляться как для снижения, так и для увеличения налоговых обязательств. Оптимизация налогов включает в себя минимизацию как один из способов, призванных улучшить финансовое состояние налогоплательщика в конкретных условиях.

Однако если финансовая цель состоит в привлечении инвестиций в собственную компанию, то необходимо показать потенциальному инве-

⁹⁴ Кучеров И.И. Налоговое право России. – М.: ЮрИнфор, 2001. – с. 117.

⁹⁵ Соловьев И.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник, 2001 г. - № 9, с. 130.

сторю наилучшие финансовые показатели и результаты деятельности фирмы.

Реализация данной цели неизбежно приведет к росту платежей организации по налогу на прибыль. Сама величина уплачиваемого налога на прибыль в бюджет будет свидетельствовать о привлекательном финансовом состоянии предприятия.

Оптимизация налогообложения, безусловно, более широкое понятие, чем минимизация. Главное отличие оптимизации от минимизации заключается в том, что при проведении налоговой оптимизации анализируется вся совокупность налогов, подлежащих начислению и уплате компанией в бюджет. Налоговая оптимизация – процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех финансовых аспектов деятельности компании, достижением баланса между финансовой стратегией и налоговыми отчислениями. Законный способ оптимизации налогов связан с использованием предоставляемых законом льгот, приемов и способов сокращения налоговых обязательств с целью повышения результативности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому автор считает возможным дать следующее определение налоговой оптимизации.

Налоговая оптимизация – выбор наилучшего (оптимального) варианта налогообложения из множества возможных в данный период времени при определенных условиях на конкретном предприятии.

Как минимизация налогов является частью оптимизации, так и оптимизация входит составной частью в более широкое понятие «налоговое планирование».

Не всякая деятельность, направленная на оптимизацию налоговых обязательств в рамках закона, может называться налоговым планированием. Если налогоплательщик совершает действия или сделки без хозяйственной цели, а только для получения налоговых льгот или других налоговых преимуществ, такие действия или сделки могут быть признаны недей-

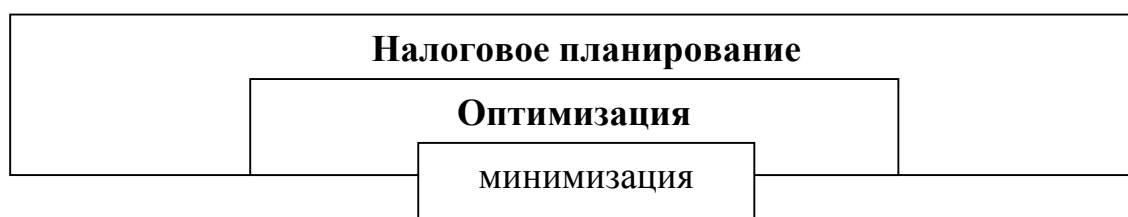
ствительными. В иностранной литературе понятие «уклонение от уплаты налогов без нарушения закона» (tax avoidance) иногда приравнивается к понятию «налоговое планирование» (tax planning).

Налоговое планирование неотделимо от общей предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта. По совершенно справедливому утверждению А.Н. Медведева, «бороться надо не против налогов как таковых, а за прибыль как конечную цель любой предпринимательской деятельности»⁹⁶.

Большинство из приводимых в экономической литературе определений налогового планирования (с позиции налогоплательщика) объединяет общее: налоговое планирование в них жестко связано с минимизацией налоговых платежей. Это означает, что согласно им под налоговое планирование подпадает только та деятельность, которая приводит к максимальному сокращению налоговых обязательств. По мнению автора статьи, налоговое планирование является видом финансово-управленческой деятельности, представляет собой часть системы выработки и принятия управленческих решений в области финансов организации. Оно вбирает в себя всю совокупность действий, связанных с оценкой организацией своих налоговых обязательств по принимаемым решениям. Ведь, в конечном итоге, организацию интересуют не сама по себе величина уплачиваемых налогов, а эффективность ее финансово-хозяйственной деятельности и роль налоговых обязательств в достижении поставленной цели. Итак, налоговое планирование – это наиболее широкое понятие, охватывающее налоговую минимизацию и налоговую оптимизацию (см. Схема 1).

⁹⁶ Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи: Практическое руководство для предпринимателей. – М.: ИНФРА-М, 1996.

Схема 1. Взаимосвязь налогового планирования с оптимизацией и минимизацией



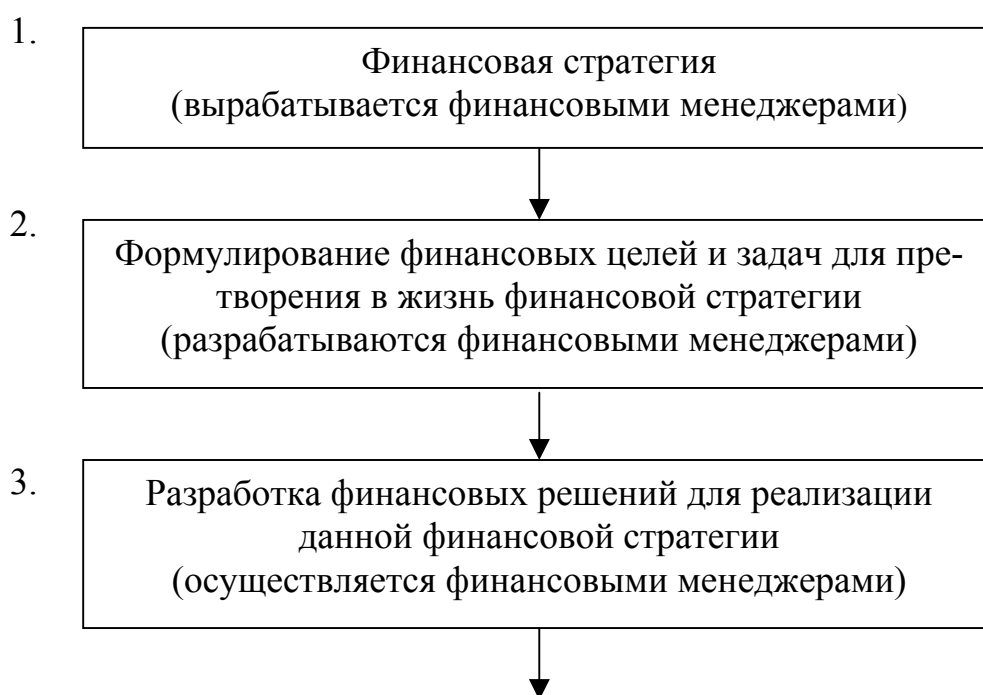
Налоговое планирование должно начинаться с анализа налоговой нагрузки и динамики налоговых платежей за предшествующие периоды работы компании. На этой основе определяется сумма налоговых платежей на следующий финансовый год исходя из обычно применяемого данной фирмой варианта налогообложения. Затем рассчитывается предполагаемая налоговая нагрузка на следующий финансовый год при условии применения стандартного метода налогообложения. И, наконец, принимается решение – проводить или не проводить налоговую оптимизацию. Данное решение будет зависеть от сравнения затрат на проведение оптимизации с возможной экономией на налогах и полученным в результате этого экономическим эффектом.

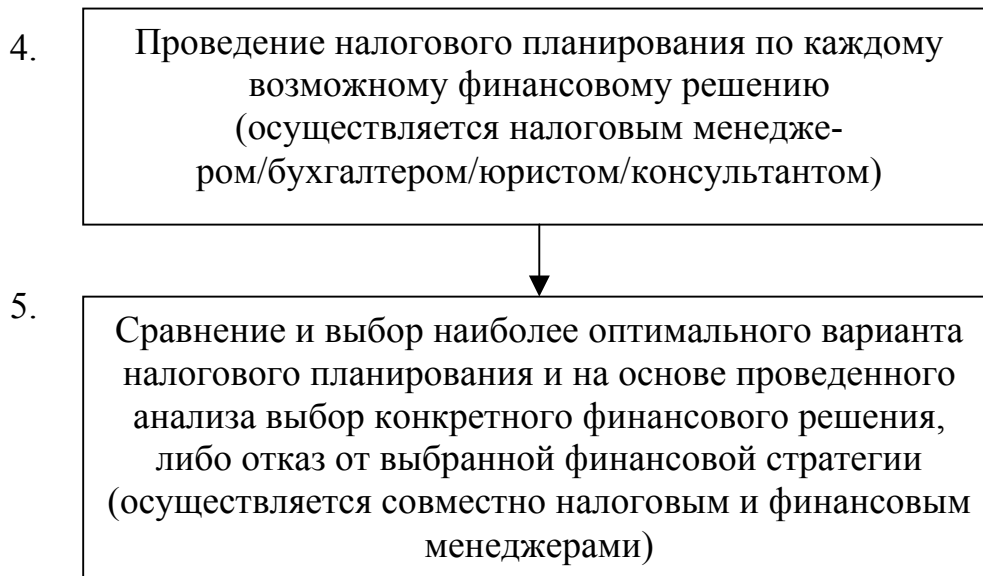
Налоговое планирование подчиняется финансовой стратегии компании, ее целям и задачам. Но, вместе с тем, именно на основании проведенного налогового планирования принимаются финансовые решения. Во всяком случае, результаты налогового планирования должны быть приоритетными при принятии окончательного финансового решения. Следовательно, налоговое планирование тесно связано с финансовым менеджментом. Данную связь можно проследить на основе логической цепочки «шагов-вопросов», которые задает собственник компании:

- | | | |
|-------|---|--|
| 1 шаг | — | Что мы хотим привнести и/или изменить в деятельности компании? |
| 2 шаг | — | Чего мы хотим добиться и достичь? |
| 3 шаг | — | Как мы этого добьемся? |
| 4 шаг | — | Какой экономический эффект получим в результате от каждого предполагаемого финансового решения? |
| 5 шаг | — | Что лучше? Осуществима ли в данный период времени и при конкретных обстоятельствах выбранная финансовая стратегия? |

Ответы на эти вопросы показывают роль налогового планирования в принятии финансового решения. Связь налогового планирования с финансовым менеджментом отображена на Схеме 2.

Схема 2. Роль налогового планирования в реализации финансовой стратегии





В заключение необходимо отметить, что выбор финансового решения для реализации финансовой стратегии должен производиться с учетом оптимального варианта налогового планирования как одного из наиболее важных факторов.

В современных условиях налоговое планирование становится наиболее приоритетным стилем поведения для налогоплательщиков по сравнению с оптимизацией и тем более минимизацией налоговых обязательств.

КАДЕТ А.В.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ОБЩЕСТВА

Как и любое явление в жизни государства, экономическая безопасность в той или иной степени затрагивает все сферы отношений в обществе. И поскольку речь идет именно об *экономической* безопасности, нельзя сбрасывать со счетов налоговые отношения, как одну из важнейших составных частей экономического взаимодействия частного сектора и государства. В связи с этим важной задачей со стороны государства является обеспечение экономической безопасности общества, в том числе, путем усовершенствования налоговой системы.

В настоящее время все больше внимания привлекает к себе такой вид правонарушений, как *экономическое преступление*. Если раньше при упоминании этого термина в голову приходили такие понятия как кража, мошенничество, грабеж, то теперь среди ассоциаций все чаще мелькают преступления иного масштаба: махинации в банковской сфере, «пирамидостроительство», уклонение от налогов и прочее. Главной отличительной чертой последних является значительно больший размер ущерба, наносимый ими экономике государства.

Обратимся к налоговому аспекту системы экономической безопасности государства. Налоговая система государства создает условия и климат, в которых функционируют все субъекты экономики: юридические и физические лица. И, как следствие, обеспечивает (или не обеспечивает) экономическую безопасность государства в налоговой сфере.

Несовершенство налоговой системы создает угрозу экономического дисбаланса в обществе, так как нарушается цикл перераспределения доходов. В условиях, когда прорехи в законодательстве провоцируют налого-

плательщика руководствоваться не коммерческими задачами бизнеса, а налоговой эффективностью его предпринимательской деятельности, возникает опасность последовательной рецессии во всех сферах жизни общества. Ведь если по причине недоработок в налоговом законодательстве налогоплательщики систематически недоплачивают налоги на законных основаниях, возникает дефицит бюджета в государстве, и, как следствие, урезается финансирование социальной сферы – образования, медицины, армии и т.д. Государство становится уязвимым, так как постепенно приходят в упадок все социально значимые отрасли жизни общества: падает квалификация специалистов, уровень жизни малообеспеченных слоев населения опускается ниже прожиточного минимума, растет преступность. Таким образом, налоговая система является одним из основополагающих элементов в создании правового поля, которое обеспечивает своевременное выявление, пресечение, наказание и, главное, предотвращение экономических преступлений.

При реформировании налоговой системы государство и его чиновники должны руководствоваться не только общеэкономическими и правовыми принципами, а также и современными задачами, поставленными перед обществом, и общемировыми тенденциями. В частности нельзя сбрасывать со счетов и вопросы экономической безопасности, которые все более остро встают в условиях взаимной интеграции экономик разных стран, прозрачности границ и других проявлений глобализации мировой экономики.

В научной литературе уделяется много внимания проблемам, в результате которых несовершенство налоговой системы создает угрозу экономической безопасности государства. Автор обращает внимание на некоторые вопросы, которые не всегда находят свое отражение в научных исследованиях, как-то:

- научно-исследовательская деятельность при государственных органах власти
- государственное регулирование процесса лоббирования
- «преобладание содержания над формой» – новая концепция экономического регулирования

Научно-исследовательская деятельность при государственных органах власти чрезвычайно важна, так как она обеспечивает:

- целевую направленность. Иначе говоря, государственные органы власти имеют возможность определять и контролировать направление научных исследований
- непрерывность научного процесса. То есть постоянная работа над усовершенствованием существующих методик и законодательства
- преемственность разработок. Как следствие, обеспечение определенного направления развития методологии и законодательства, предотвращение отрывочных исследований в разных областях, не позволяющих развивать налоговую систему в определенном направлении (отсутствие «эффекта лихорадки»⁹⁷)
- целостность. Благодаря контролю со стороны государственных органов власти и целевой направленности научные исследования будут носить законченный, всесторонне проработанный характер и предоставлять результаты, которые можно будет внедрять на практике
- гармоничное и интегрированное сотрудничество специалистов из разных отраслей. Так как налогообложение является отраслью науки на стыке экономики и юриспруденции, важнейшей задачей любых исследо-

⁹⁷ Эффект лихорадки – явление в современной отечественной экономической науке, заключающееся во временной популяризации тех или иных тем исследований вне стройной системы. Такой эффект приводит к разрозненности исследований, проводимых в научном мире, и, как следствие, несистематическому развитию законодательной базы (*Термин введен автором статьи*)

ваний в этой области является тщательная проработка результатов, как с экономической, так и с юридической точек зрения

Лоббирование интересов отдельных групп предпринимателей, граждан во властных (правительственных, законодательных) структурах является неотъемлемой частью любого современного цивилизованного государства. Как и любое явление в жизни общества лоббирование может иметь положительный эффект, если поставлено на службу интересов общества в целом, и отрицательный, если пущено на самотек.

Поскольку в нашем государстве процесс лоббирования практически не урегулирован законодательно, возникает прямая угроза экономической безопасности государства. В настоящий момент в России существует определенная практика лоббирования, сутью которой является внесение поправок в законодательство или голосование «за» или «против» того или иного закона на основании субъективных интересов чиновников, а не объективных предпосылок сложившейся практики предпринимательства. В результате этого иногда оттягивается решение жизненно важных для экономической безопасности государств, но экономически невыгодных для предпринимателей, вопросов.

Если процесс лоббирования будет направлен в конструктивное русло, то есть если группы предпринимателей, граждан смогут открыто и, главное, мотивированно представлять свои интересы во властных структурах, законодательный процесс в нашей стране будет идти более гармонично.

Совершенный институт лоббирования подразумевает также поощрение научно-исследовательской деятельности со стороны частного сектора. Как известно из практики многих государств, в то время как государство финансирует фундаментальные исследования, частный сектор (в большинстве своем, разумеется крупные компании, ТНК и пр.) вкладывает средства в разработку насущных практических проблем. И государство должно

быть заинтересовано в таком «разделении труда». При смыкании этих двух направлений и добросовестном взаимодействии государства и предпринимателей можно добиться создания полноценной системы развития законодательства посредством лоббирования.

В основе любого законодательного регулирования экономической деятельности в обществе лежит та или иная концепция. До недавнего времени преобладающим подходом при принятии судебных решений в отношении правонарушений в налоговой сфере был подход «преобладания формы над содержанием». В результате экономическое содержание той или иной сделки или операции не принималось в расчет. Это провоцировало предпринимателей руководствоваться в первую очередь буквой закона (которая не всегда юридически и экономически верно отражает реальность), а не добросовестными намерениями. Как следствие, законные действия со стороны бизнеса медленно, но верно приводили к усугублению ситуации с экономической безопасностью в стране.

В настоящее время государственные органы законодательной и исполнительной власти все больше применяют на практике подход, давно ставший правилом у развитой части мирового сообщества, а именно «преобладание содержания над формой». Преимуществом такого подхода является развитие экономики предприятия (организации) и экономики государства в целом в рамках экономических законов, а не под давлением часто несовершенного законодательства.

Государство, с его налоговой системой, существуют не в вакууме, а в мировом сообществе других стран и международных организаций. Неотъемлемой частью налоговой политики государства является его деятельность в сфере международных экономических отношений

В современном мире бизнес приобретает все более интернациональный характер. Транснациональные корпорации существуют уже давным-

давно, но в наше время — время глобализации и сети Интернет — на международную арену все больше выходит средний, а то и мелкий бизнес.

И вот тут-то оказывается, что разные страны мира не только обладают разными природными, трудовыми и финансовыми ресурсами, но и имеют подчас радикально отличающиеся налоговые системы. Причем речь идет не только о ставках, отличаться могут даже сами принципы взимания налогов. Помимо национальных законодательств налоговые вопросы в глобальной коммерции регулируются международными соглашениями, заключенными между отдельными странами.

Вполне естественно желание каждого предпринимателя снизить затраты на производство своей продукции. Поэтому производство, скажем, бытовой электроники все больше перемещается из развитых стран в Китай и Малайзию, где труд дешевле. И в каком-то смысле преимущества национальной налоговой системы некоторой страны оказываются для предпринимателя таким же полезным ресурсом, как дешевая рабочая сила или месторождение полезных ископаемых, ресурсом, притягивающим бизнес со всех концов земли. В особенности это относится к мобильным видам коммерции, таким как международная торговля или финансы. Таким образом, недоработки со стороны отдельного государства в области международных налоговых отношений создают потенциальные условия для оттока капитала из страны и, как следствие, угрозу для экономической безопасности.

Международный бизнес в построении схемы своей работы обязательно учитывает степень налоговой привлекательности стран, где ему предстоит действовать. Более того, в определенных случаях именно налоговые соображения играют определяющую роль для выбора места деятельности тех или иных подразделений компании. Бывает, что корпорация полностью перестраивает свою всемирную структуру, исходя именно из налоговых соображений. Это, собственно говоря, и есть международное

налоговое планирование, то есть легитимная деятельность по минимизации налогов в международном бизнесе.

Для построения оптимальной с налоговой точки зрения международной структуры бизнеса необходимо близкое знакомство с корпоративным и налоговым законодательством различных юрисдикций, а также с международными налоговыми договорами. Вот в этой отрасли и кроется главная задача государства с точки зрения экономической безопасности: создать такое интегрированное правовое поле с другими государствами чтобы предотвратить отток капитала из страны исключительно по причине налоговой привлекательности соседней юрисдикции.

Схемы снижения налогов в международном бизнесе могут быть самыми разнообразными. Простейший вариант использования оффшорной компании в торговых операциях состоит в том, что через нее производятся сделки по импорту или экспорту. Регулируя контрактную цену, владелец компании тем самым регулирует и сумму выплачиваемых налогов и пошлин. Эта техника называется трансфертным ценообразованием (transfer pricing).

Поскольку оффшорные зоны обычно не имеют соглашений об исключении двойного налогообложения, часто в схемах с выплатой роялти и процентов в качестве промежуточного элемента используются неоффшорные компании из стран, которые такие соглашения имеют (например, Нидерланды). Власти налогооблагаемых стран не очень-то довольны оффшорной деятельностью своих резидентов, направленной на снижение налогов. Однако их возможности по противодействию ей довольно ограничены, так как такая деятельность ведется за пределами их юрисдикции. Тем не менее, определенные «антиоффшорные» меры возможны и широко применяются. Основным прием в борьбе с оффшорами — составление «черных списков» подозрительных стран. Компании из таких стран так или иначе дискриминируются, а резиденты, имеющие с ними дело, подвергаются

санкциям. Такие списки составляют как национальные правительства, так и международные организации, такие как ОЭСР.

В национальное налоговое законодательство также вводятся положения, препятствующие использованию определенных схем по снижению налогов. Так, для борьбы с трансфертным ценообразованием власти могут определять таможенную стоимость товара не по его контрактной стоимости, а по существующим рыночным ценам на данный товар, взятым из справочников, каталогов и т.д. Помимо этого, для предотвращения манипулирования контрактными ценами при сделках между «родственными» фирмами в законодательство многих стран, а также в международные налоговые договоры вводится «принцип вытянутой руки» (arm's length⁹⁸). Это значит, что в случае искусственного перераспределения прибыли между связанными компаниями эта прибыль для целей налогообложения пересчитывается таким образом, как если бы компании были независимы (находились «на расстоянии вытянутой руки»). Это относится как к торговым сделкам, так и к выплате роялти, процентов и т.д.

Для борьбы с получением своими резидентами доходов в безналоговом режиме власти большинства развитых стран вводят так называемое законодательство о контролируемых иностранных компаниях. Суть его состоит в том, что доходы оффшора, контролируемого резидентом, принудительно включаются в налогооблагаемый доход этого резидента. Впрочем, в России такого законодательства пока нет.

Для того чтобы получить информацию об оффшорах, контролируемых своими резидентами, развитые страны заключают договоры с оффшорными зонами по обмену налоговой информацией. Кроме того, на оффшорные юрисдикции оказывается давление с целью изменения их законодательства в сторону большей прозрачности банковской системы и

⁹⁸ *Transfer pricing: Keeping it at arm's length* // OECD Observer, 21 April 2002 – <http://www.oecdobserver.org/>

корпоративных структур. Офшорные зоны вынуждены идти на сотрудничество под угрозой включения в упомянутые черные списки ОЭСР («нечестная налоговая конкуренция»⁹⁹).

Международные налоговые соглашения или договоры об исключении двойного налогообложения весьма распространены в межгосударственных отношениях. Государства заключают их для облегчения экономического сотрудничества между своими гражданами и организациями. Дело в том, что в силу «нестыковки» национальных налоговых законодательств различных стран налоговая ситуация при ведении международной коммерции может оказаться весьма неопределенной. Не всегда очевидно даже то, налоговым резидентом какого из государств является тот или иной хозяйствующий субъект (например, физическое лицо, живущее в одной стране, но ежедневно ездящее на работу в другую; или юридическое лицо, зарегистрированное в одной стране, но фактически ведущее деятельность в другой). При отсутствии соглашения возможна ситуация, когда один и тот же доход облагается налогом в обеих странах. Например, прибыль от действия представительства иностранной компании всегда облагается налогом по месту нахождения этого представительства. Однако эта прибыль также облагается налогом и по месту нахождения самой иностранной компании. Устранение этой явной несправедливости и установление четких налоговых правил для международных коммерческих операций и есть основная цель заключения налогового договора.

В последнее время налоговыми властями всех стран мира все больше внимания уделяется предотвращению уклонения от налогов участников международной коммерции. Поэтому в большинство договоров последних лет включены положения, предусматривающие обмен налоговой информацией и взаимную помощь по расследованию соответствующих дел.

⁹⁹ *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue* – OECD Report – 1998 – ISBN 92-64-16090-6 – P. 19

Как правило, налоговые договоры заключаются между странами с «нормальным» уровнем налогообложения, а оффшорные зоны, то есть страны с нулевыми (или близкими к нулю) налогами, таких договоров не имеют. Это и неудивительно. Если нет налога, то нет и двойного налогообложения, а, стало быть, незачем договариваться об его исключении. Предоставлять же односторонние налоговые льготы оффшорным компаниям страны с высокими налогами никак не настроены. Даже если договор с такой страной заключается, то, как правило, оффшорные компании из-под его действия в явном виде выводятся.

Кроме двусторонних налоговых соглашений, могут действовать и многосторонние договоренности. Так, все страны ЕС применяют к резидентам друг друга унифицированные правила по исключению двойного налогообложения в отношении дивидендов, получаемых от дочерних компаний.

Что касается оффшорных зон, то с ними развитые страны могут заключать соглашения не об исключении двойного налогообложения, а об обмене налоговой информацией. Это значит, что если, скажем, в США возникнут вопросы к некому налогоплательщику в отношении его сделок с некой багамской компанией, то по условиям такого соглашения правительство Багамских островов обязано будет предоставить США всю необходимую информацию о данной компании.

Международные налоговые соглашения имеют важные последствия для налогового планирования. Помимо того, что они выполняют свою прямую функцию, то есть облегчают межгосударственную коммерцию и снимают двойное бремя налогов, некоторые их положения позволяют дополнительно снижать налоги путем целенаправленного структурирования бизнеса. Прежде всего речь идет о положениях, относящихся к налогам у источника на так называемые пассивные доходы: дивиденды, проценты, роялти, а также на доходы от международных перевозок. Обычно при вы-

платах таких доходов зарубежному партнеру резидент некоторой страны должен удержать и выплатить в казну своего государства налог по определенной ставке. При наличии же договора между двумя этими странами ставка может быть существенно уменьшена или же налог у источника может вовсе не взиматься. Благодаря этому при построении схемы деятельности того или иного международного бизнеса часто существует возможность выбрать юрисдикцию или набор юрисдикций, обеспечивающий минимальные налоговые потери при осуществлении данных выплат. В этих юрисдикциях и осуществляется регистрация компаний, предназначенных в первую очередь именно для налоговых целей.

Например, в качестве холдингового элемента всей структуры, получающего дивиденды от всех ее составных частей, может использоваться компания из страны, налоговые договоры которой предусматривают минимальную ставку налога у источника на дивиденды, для владения патентами, принадлежащими данной структуре — компания из страны, куда с минимальными потерями могут выплачиваться роялти и т.д. Естественно, при этом надо учитывать и уровень налогообложения в самой стране, где скапливаются дивиденды или роялти, а также возможные налоговые потери при дальнейшем распределении накопленной прибыли. Возможны и более сложные схемы, при которых для минимизации суммарных налоговых потерь дивиденды, проценты или роялти передаются по цепочке из одной страны в другую.

Соглашения могут использоваться и для минимизации налогов в строительстве. Обычно по условиям соглашения строительная площадка, существующая менее определенного периода времени (например, 12 месяцев), не образует постоянного представительства. Это значит, что доход зарубежной компании, ведущей строительство, не облагается налогом по месту нахождения площадки (а облагается только по месту регистрации компании). Таким образом, краткосрочное строительство может быть вы-

годно вести от имени специально зарегистрированной компании из соответствующей страны.

Такое целенаправленное использование налоговых договоров для минимизации налоговых выплат называется по-английски «*treaty shopping*»¹⁰⁰, что можно перевести как «налоговый шопинг», и не очень-то приветствуется властями. Иногда в тексты самих соглашений или в национальное законодательство вносятся специальные положения, направленные против такого экономического поведения. Однако в большинстве случаев подобное использование налоговых соглашений законом все же не возбраняется.

Экономическая безопасность – лишь одна из сторон государственной системы безопасности, но нельзя недооценивать ее роль в условиях современной действительности, когда «капитал» является основным игроком на арене развития мировой цивилизации. В этом контексте создание полноценной, проработанной, стройной и прозрачной налоговой системы государства, которая обеспечивала бы налоговое правовое поле для бесперебойного функционирования экономики и ее мягкую интеграцию в мировую систему экономических отношений, является одной из первейших задач любого государства и, в первую очередь, Российской Федерации.

¹⁰⁰ *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue – OECD Report – 1998 – ISBN 92-64-16090-6 – P. 26*

КАЛИНИНА М.В.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ПЕНСИОННЫХ ФОНДОВ

В 2002 году в России началась пенсионная реформа. Цель которой состоит в переходе от чисто распределительной государственной пенсионной системы к смешанной, распределительно-накопительной. На современном этапе механизм финансового обеспечения реформированной системы состоит в следующем. Отчисления из ЕСН в пенсионный фонд включают в себя несколько частей. Половина средств (14% из 28%) идет на выплату текущих пенсий. Так формируется базовая часть пенсии (базовый минимум). Базовая часть пенсии устанавливается Федеральным законом РФ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации». Размер базовой части трудовой пенсии индексируется с учетом темпов роста инфляции в пределах средств, предусмотренных на эти цели в федеральном бюджете и бюджете Пенсионного фонда РФ на соответствующий финансовый год. Коэффициент индексации и ее периодичность определяются Правительством Российской Федерации. При определении размера базовой части трудовой пенсии учитываются нетрудоспособные члены семьи, находящиеся на иждивении у данного лица.

Оставшиеся 14% образуют вместе страховую и накопительную части пенсии и перечисляются в Пенсионный фонд России (ПФР). Страховая часть пенсии составляет от 8% до 14%, а накопительная - от 0% до 6%. Страховая часть пенсии учитывает размер заработной платы за весь период фактической работы. Она зависит только от того, сколько пенсионного капитала в общей части своего персонального лицевого счета смог накопить конкретный работник. Расчет страховой части пенсии производится

как отношение расчетного пенсионного капитала застрахованного лица (по состоянию на день, с которого лицу назначается страховая часть трудовой пенсии по старости), к количеству месяцев ожидаемого периода выплаты трудовой пенсии по старости. На формирование страховой части пенсии в зависимости от возраста застрахованного лица будет расходоваться от 8 до 14% (при 14% отсутствует накопительная часть).

Третья составляющая часть пенсии – накопительная. Эта часть актуальна только для мужчин моложе 50 лет и женщин моложе 45 лет. Для этой категории граждан существует дифференцированная шкала по каждой возрастной группе. В том числе, если работнику от 35 до 50 лет (для мужчин) и от 35 до 45 лет (для женщин), то накопительная часть составит 2% от фонда заработной платы, а если меньше 35 лет – 6% (к 2007 году).

Накопительная часть пенсии подлежит инвестированию. Уже в 2003 году граждане получили возможность выбора: оставить деньги в ПФР для консервативного инвестирования в государственные ценные бумаги или передать их частным управляющим компаниям. С 1 января 2004 года к участию в пенсионной реформе были допущены и негосударственные пенсионные фонды. Средства граждан, решивших не переводить средства в негосударственные управляющие компании и негосударственные пенсионные фонды, поступят в государственную управляющую компанию. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 22 января 2003 года №34 государственной управляющей компанией назначен Внешэкономбанк СССР. Государственная управляющая компания должна придерживаться достаточно жестких ограничений в выборе инвестиционных продуктов.

Объем рынка накопительного пенсионного страхования оценивается в миллиарды рублей. Однако, насколько выгодно переводить пенсионные накопления в частные фонды? Активы российского пенсионного рынка составляют всего 3 миллиарда долларов – это гораздо меньше остальных сегментов финансового рынка. Между тем, на западе пенсионные фонды

являются крупнейшими инвесторами в экономику. По мнению отечественных НПФ одна из причин этого кроется в несовершенстве российского налогового законодательства.

Проблема, которая сейчас волнует многих участников пенсионного рынка, касается разницы налогообложения инвестиционных доходов, проходящих через государственный пенсионный фонд и НПФ. Средства, поступающие в государственный ПФ, не становятся его собственностью, а проходят в рамках госбюджета. Соответственно, средства бюджета, в состав которых входят пенсионные накопления, являются собственностью государства и налогами не облагаются. В результате ПФР никаких налогов с доходов от инвестирования пенсионных накоплений платить не должен. В случае перевода гражданами своих пенсионных накоплений из ПФР в НПФ, последние получают эти денежные средства в собственность, в отличие от управляющих компаний. Следовательно, НПФ в соответствии с существующей системой налогообложения, получая накопления в виде пенсионных взносов, должны уплачивать с этих поступлений налоги.

Согласно положениям Налогового кодекса, негосударственные пенсионные фонды выплачивают налог на прибыль в случае, если доходность инвестирования превышает ставку рефинансирования, установленную Центробанком. Таким образом, налог на прибыль фактически платит будущий пенсионер, так как расходы по его выплатам закладываются в расходы на обслуживание в НПФ. Это может привести в итоге к уменьшению суммы, выплачиваемой негосударственными фондами пенсии. Теоретически такое налогообложение также неправомерно, ибо по сути средства, поступающие в НПФ, являются отражением и обеспечением исполнения пенсионных обязательств НПФ перед будущими пенсионерами и фонды не распоряжаются ими для своих целей.

В результате государство как участник рынка находится в более привилегированных условиях по сравнению с негосударственным сектором, хотя было бы более целесообразным стимулировать именно его развитие.

С инициативой частично уравнивать правила налогообложения для ПФР и НПФ выступало еще Министерство труда РФ, которое подготовило проект закона о преференциях для НПФ. Суть предложений министерства заключалась в том, чтобы отменить налог на прибыль пенсионных фондов и заменить подоходный налог с работодателей на аналогичный с пенсионеров.

Разработчики проекта предлагали 13%-ный подоходный налог удерживать не со взносов в НПФ, а с пенсий в момент их выплат. Это предложение Минтруда касалось взносов работодателей в НПФ, которые они добровольно платят за своих сотрудников. Сейчас такие взносы не облагаются ни ЕСН, ни налогом на доходы физических лиц только потому, что в Налоговом кодексе не прописана возможность работодателя добровольно отчислять деньги в НПФ. Работодатель как субъект добровольного пенсионного страхования в Налоговом кодексе отсутствует. Кроме того, сейчас работодатель имеет право включать добровольные платежи в НПФ в свои расходы и уменьшать, таким образом, налогооблагаемую прибыль. Однако налоговые органы постоянно предпринимают попытки обязать работодателей в случае добровольных отчислений платить ЕСН и налог на доходы физических лиц, а право включать такие платежи в свои расходы предполагается отменить со следующего года – поправки в Налоговый кодекс на эту тему уже одобрило правительство.

Однако согласовать свои предложения Минтруда до сих пор не удалось. Помимо вышеперечисленных проблем, с которыми сталкиваются НПФ, есть еще и целый ряд других пробелов в налоговом регулировании их деятельности. В частности, это касается льгот по налогу на имущество. Основными вкладчиками на сегодняшний день являются предприятия, и в

случае, если бы имелись освобождения по налогу на имущество, то социально значимые НПФ могли бы активнее размещать свои пенсионные резервы, приобретая имущество самих предприятий-вкладчиков, а также жилье для работников этих предприятий, что было бы не только выгодными, но и надежными вложениями.

В сложившейся ситуации негосударственным пенсионным фондам довольно сложно привлечь пенсионные накопления граждан, и необходимо полное реформирование налоговой системы в этой области, поскольку данное направление является весьма важным и перспективным для экономики РФ.

МИРПОЧОЕВ Д.А.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА РЕСПУБЛИКИ ТАДЖИКИСТАН В УСЛОВИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ

В процессе выработки налоговой политики, на первый план все больше выходят международные факторы. Причиной тому являются процессы усиления взаимозависимости развития производительных сил и расширения хозяйственных связей национальных экономик.

Избранный курс суверенной Республики Таджикистан (РТ) на интеграцию её экономики в мировое хозяйство следует признать глубоко закономерным процессом, коль скоро она стала на путь создания и развития экономических отношений с мировыми партнерами на базе рыночных принципов. Уместно отметить, что когда речь идет об условиях включения какой-либо страны в систему мирового хозяйства, то важное значение имеют её экономические возможности и перспективы. Также следует учитывать, что на данном этапе Таджикистану целесообразно ориентироваться на его потенциальные возможности и перспективы с учетом последовательного продвижения по пути реформ. Одним из главных условий постоянного присутствия Таджикистана на мировых рынках и его преимуществом является то, что он обладает огромным гидро-энергетическим потенциалом и считается одним из наиболее обеспеченных государств собственными природными ресурсами, включая драгоценные металлы, редкоземельные элементы и другие виды сырья, относящиеся к классу стратегического (хлопок, алюминий), причем в количествах, достаточных не только для собственных нужд, но и для экспорта. В этом можно видеть прочную основу для взаимовыгодного сотрудничества и конструктивного

партнерства РТ с другими странами, в первую очередь со странами Содружества Независимых Государств (СНГ).

Следует отметить, что усиление интеграционных процессов со странами СНГ — процесс неизбежный. Это аргументируется тем, что между странами все ещё сохраняется глубокая экономическая взаимозависимость, которую нельзя игнорировать. Ключевую роль в этом аспекте играет Россия. Достаточно сказать, что от взаимодействия с партнерами по СНГ в значительной мере зависят 102 отрасли народного хозяйства России.¹⁰¹ В свою очередь страны СНГ нуждаются в емком рынке сбыта своей продукции (в частности аграрной).

В целях координации интеграционных процессов в пределах стран СНГ действовал Таможенный союз (1995), который был преобразован в 2000г. в Евразийское экономическое сообщество (ЕврАзЭС), в которую входят Россия, Казахстан, Белоруссия, Таджикистан и Кыргызстан. К основным предпосылкам объединения этих стран можно отнести сходство уровней экономического развития и степень рыночной зрелости, географическая близость или наличие общих границ, взаимодополняемость национальных экономик, исторически сложившиеся экономические связи, общность экономических и других проблем.

Основными задачами ЕврАзЭС в области внешнеторговой и таможенной политики является совершенствование режима свободной торговли, формирование единого таможенного тарифа и единой системы мер нетарифного регулирования, согласованной системы преференций, создание международной экономической организации с четкой структурой и эффективным механизмом управления. Главная цель ЕврАзЭС состоит в том, чтобы поднять взаимодействие экономик стран-членов сообщества на более высокий уровень и таким образом, реализовать возникшую у стран «пятерки» потребность в более тесном хозяйственном сближении, а во

¹⁰¹ Проблемы теории и практики управления, -М.:2003, №1, с.47.

взаимоотношениях с Всемирной торговой организацией и другими международными экономическими структурами – введение унифицированного порядка таможенного, валютного регулирования и контроля.

Уместно отметить, что ускоренному развитию торговых отношений между государствами ЕврАзЭС, способствует гармонизация национальных налоговых законодательств. Гармонизация налоговых систем, отнюдь не означает централизации всех связанных с налогообложением решений. Вряд ли это может быть признано мудрым шагом с экономической точки зрения, по крайней мере в течении ближайшего будущего, так как уровень экономического развития государств-участниц ЕврАзЭС различен, и соответственно различается проводимая этими странами экономическая политика.

Гармонизация представляет собой разработку общего курса государств в данной сфере правоотношений на определенном этапе интеграционного взаимодействия. Она предполагает сближение позиций, согласование общих подходов и концепций, совместную разработку правовых принципов и отдельных решений, обеспечение их взаимного соответствия, а также унификацию - введение общеобязательных единообразных юридических норм и правил.

Гармонизация налоговых законодательств - это условие увеличения взаимного товарооборота стран ЕврАзЭС, перехода от общих разговоров к конструктивным шагам по формированию единого экономического пространства, к реальной интеграции стран Сообщества. Развитие налоговых законодательств должно осуществляться с учетом гармонизации, поскольку только в этих условиях возможно обеспечение свободного перемещения капитала, товаров, услуг, рабочей силы, а также равенства конкурентных условий

Гармонизация подразумевает стремление правительств к большему единообразию налоговых систем, унификации предъявляемых требований в отношении налоговых ставок, налоговых баз.

Говоря о налоговой составляющей регулирования внешнеэкономических отношений государств, необходимо отметить значимую роль косвенных налогов.

Правовую основу взаимодействия государств-членов ЕврАзЭС в области косвенных налогов образуют межправительственное соглашение в рамках СНГ, двусторонние межправительственные соглашения государств-членов ЕврАзЭС, заключенные в 1998-2000 годах, а также отдельные законы и специальные нормы в Налоговых кодексах стран Сообщества (см. таблицу №1). Указанные соглашения основаны на VI Директиве ЕС по НДС.

Различают два способа, с помощью которых участвующие в международном обмене товары, могут облагаться косвенными налогами (НДС, акцизы):

1. Принцип страны назначения
2. Принцип страны происхождения

Таблица №1.

**Соглашения по взиманию косвенных налогов по принципу
«страны назначения» во взаимной торговле
между государствами-членами ЕврАзЭС
(по состоянию на 1 ноября 2003г.)¹⁰²**

	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация	Республика Таджикистан
Республика Беларусь		Подписано 2.02.99 Ратифицировано 20.07.99 (Закон РК № 445-1) Вступило в силу 1.09.99	Стороны руководствуются подписанным 25.11.98 и вступившим в силу с 18.11.99 (Закон КР № 102) Соглашением в рамках СНГ (без заключения двустороннего соглашения)	В соответствии с ФЗ-55 от 22.05.01 и II частью Налогового кодекса РФ применяется принцип «страны происхождения»	Подписано 14.12.99 Ратифицировано 4.05.2000 Вступило в силу 14.06.2000
Республика Казахстан	Подписано 2.02.99 Ратифицировано 30.06.99. (Закон РБ №272-3) Вступило в силу 1.09.99		По НДС подписано 18.02.97 Ратифицировано 21.07.97 (Закон КР № 55) Вступило в силу 18.12.98 По актам подписано 11.06.97 Вступило в силу на основании Протокола о внесении изменений и дополнений в Соглашение о создании ЭСТ с 1.08.2000	Подписано 9.10.2000 Ратифицировано 27.12.2000 (ФЗ - 155) Вступило в силу с 1.07.2001	Подписано 16.12.99 Ратифицировано 23.06.2000 Вступило в силу 13.07.2000
Кыргызская Республика	Стороны руководствуются подписанным 25.11.98 и вступившим в силу с 18.11.99 Соглашением в рамках СНГ (без заключения двустороннего соглашения)	По НДС подписано 18.02.97 Ратифицировано 9.07.98 Вступило в силу 18.12.98 По актам подписано 11.06.97 Вступило в силу на основании Протокола о внесении изменений и дополнений в Соглашение о создании ЭСТ с 1.08.2000		Подписано 10.10.2000 Ратифицировано 27.12.2000 (ФЗ - 154) Вступило в силу с 01.01.2001	Подписано 06.05.98 Ратифицировано 30.06.99 (Пост. Маджлис Оли № 806) Вступило в силу 30.06.99
Российская Федерация	В торговле с РФ применяется принцип «страны происхождения» на основании Закона РБ «О НДС»	Подписано 9.10.2000 Вступило в силу с 1.07.2001	Подписано 10.10.2000 Ратифицировано 30.12.2000 (Закон КР № 94) Вступило в силу с 01.01.2001		В соответствии с нормами Налогового кодекса РТ применяется принцип «страны назначения»
Республика Таджикистан	Стороны руководствуются подписанным 25.11.98 и вступившим в силу с 18.11.99 Соглашением в рамках СНГ (без заключения двустороннего соглашения)	Подписано 16.12.99 Ратифицировано 23.06.2000 (закон РК №62-II) Вступило в силу 13.07.2000	Подписано 06.05.98 Ратифицировано 24.07.98 (Закон КР № 103) Вступило в силу 19.10.99	В соответствии с ФЗ-55 от 22.05.01 и нормами II части Налогового кодекса РФ применяется принцип «страны назначения»	

Анализ применения рассматриваемых принципов показывает, что подавляющее большинство стран, использующих НДС взимают его по принципу страны назначения товара (напр., страны ЕС). Для этого существует по крайней мере, две основные причины:

¹⁰² Источник: по данным секретариата интеграционного комитета ЕврАзЭС.

Во-первых, взимание в стране происхождения — это принцип, при котором в цену импортируемого товара уже включен налог, уплаченный в стране экспортера, может привести к нежелательной налоговой конкуренции стран. Применение принципа страны назначения, напротив гарантирует ввоз товара, не содержащего в цене уплаченного налога.

Второй причиной превалирования принципа страны назначения, является то, что при таком режиме взимания налога, импортные товары на равных основаниях конкурируют с местной продукцией. Таким образом, принцип страны назначения обеспечивает сохранение относительно одинаковых цен на товары производителя во всех странах сообщества.

Решением Межгосударственного совета Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики, Российской Федерации и Республики Таджикистан от 26 октября 1999 г. N 54 «О мерах по реализации принципа «страны назначения» при взимании и исчислении косвенных налогов во взаимной торговле между государствами-участниками Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве» был осуществлен переход взимания косвенных налогов по принципу страны назначения на двусторонней основе. Хотя следует отметить, что при реализации нефти, природного газа, стабильного газового конденсата, в Республику Казахстан, Кыргызскую Республику, Республику Таджикистан порядок взимания НДС осуществляется в соответствии с принципом страны происхождения.

Для анализа положительных и отрицательных моментов перехода косвенного налогообложения по принципу страны назначения в пределах стран ЕврАзЭС рассмотрим динамику показателей экспортно-импортных операций Республики Таджикистан.

Таблица № 2

**Экспортно-импортные операции Республики Таджикистан за
2002-2003гг. (млн. долларов США)¹⁰³**

	2002				2003			
	Всего	в том числе			Всего	в том числе		
		страны СНГ	из них страны ЕврАзЭС	другие страны мира		страны СНГ	из них страны ЕврАзЭС	другие страны мира
Экспорт	737,0	188,3	96,1	548,7	797,9	138,8	62,1	659,1
Импорт	720,5	547,4	243,9	173,1	881,3	599,4	308,5	281,9
Сальдо	16,5	-359,1	-147,8	375,6	-83,4	-460,6	-246,4	377,2

Как видно из данных таблицы, значительная часть экспорта Республики Таджикистан приходится на другие страны мира. Удельный вес экспорта Таджикистана в страны ЕврАзЭС составляет 13% и 8% за 2002 и 2003 гг. соответственно. Но доля импорта из стран СНГ значительна, и составляет за 2002г 76% или 547,4 млн. долл. США, за 2003г. – 63% или 559,4 млн. долл. США.

Применение принципа страны назначения со странами ЕврАзЭС Таджикистану обеспечивает значительные налоговые поступления, так как торговое сальдо с этими странами отрицательное. С другой стороны, при применении принципа страны назначения, страны экспортеры также находятся в выигрышном положении, так как этот принцип позволяет субъектам хозяйствования экспортирующим товары (услуги, работы) «удешевлять» цену на сумму НДС и увеличивать объем сбыта и производства. Как следствие, увеличиваются поступления по прямым налогам в стране экспортера.

¹⁰³ Источник: Страны Евразийского экономического сообщества. Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, Россия и Таджикистан. /Статистический сборник/ Статкомитет СНГ.— М. 2004, с.57

Уместно отметить, что экспорт товаров (работ, услуг) в Республике Таджикистан согласно статьи 189 Налогового кодекса РТ облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке. Исключением являются страны, которые в отношении экспорта в Республику Таджикистан применяют режим обложения налогом на добавленную стоимость. Обложение налогом на добавленную стоимость экспорта из республики по нулевой ставке позволяет защищать экономические интересы Республики Таджикистан и поддерживать его экспортный потенциал.

В настоящее время особо актуальным является проблема избежания международного двойного налогообложения. Двойное налогообложение может быть определено как взимание сопоставимых налогов в двух государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта за один и тот же период, что негативно влияет на развитие экономических отношений между государствами.

Устранение влияния таких негативных последствий на обмен товаров (услуг) и движения капитала возможно путем заключения соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения. Значение этой категории международных договоров в налаживании нормальных взаимовыгодных экономических отношений между государствами неоспоримо высоко.

Государства подписывающие такие соглашения, идут на взаимный компромисс, договариваясь, какие налоги и с каких категорий налогоплательщиков будут удерживаться на территории каждого участника соглашения. Соглашения об избежании двойного налогообложения приносят в экономику стран целый ряд важнейших гарантий, необходимых для привлечения иностранных инвестиций, и в конечном счете, развития национальной экономики. В частности, речь идет о закреплении принципа недискриминации в налоговой сфере, гарантиях стабильности режима налогообложения, как минимум на 10-15 лет соблюдения сторонами соглаше-

ний общепринятых международных правил и принципов в области налогообложения.

Основным документом, регламентирующий взаимоотношение государств-участников СНГ в сфере налогообложения является Соглашение от 13 марта 1992г. между правительствами государств-участников «О согласованных принципах налоговой политики». В соответствии с этим документом, для обеспечения единого методологического подхода к заключению соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, главы правительств договорились использовать между собой и с третьими странами Типовое соглашение. Эта договоренность была закреплена Протоколом от 15 марта 1992г. «Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества».

Правовой основой взаимодействия государств-членов ЕврАзЭС в области прямых налогов являются двусторонние соглашения и конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество, заключенные в 1995 - 1999 гг. (см. таблицу №3).

В ближайшей перспективе основными направлениями работы в сфере налоговой политики стран ЕврАзЭС должны стать построение рациональных систем налогообложения, направленных на стимулирование эффективного развития экономик, снижение налогового бремени для товаропроизводителей, содействие повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов государств-членов ЕврАзЭС на мировых рынках, поощрение инвестиций в производственный сектор, обеспечение налогового нейтралитета и недопущение диспропорций в результате тех или иных действий со стороны отдельных членов Сообщества; формирование согласованной системы налогового администрирования, отмена нерыночных налогов (отчисления в различного рода фонды и т.д.), снижение количест-

ва налоговых льгот, упрощение налогообложения малого предпринимательства и др.

Таблица №3.

Двусторонние соглашения и конвенции об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал между государствами-членами ЕврАзЭС (по состоянию на 1 ноября 2003г.)¹⁰⁴

	Республика Беларусь	Республика Казахстан	Кыргызская Республика	Российская Федерация	Республика Таджикистан
Республика Беларусь		Конвенция подписана 11.04.96 Ратифицировано 31.10.97 Вступила в силу 13.12.98	Соглашение подписано 26.06.97 Ратифицировано 26.01.98 Вступило в силу 12.05.2000	Соглашение подписано 21.04.95 Ратифицировано 10.01.97 (ФЗРФ - 14) Вступило в силу 01.04.97	Соглашение подписано 23.03.99 Ратифицировано 14.05.99 Вступило в силу 01.01.2000
Республика Казахстан	Конвенция подписана 11.04.96 Ратифицирована 13.11.97г. Вступила в силу 1.01.98		Соглашение подписано 8.04.97 Ратифицировано 6.05.97 Вступило в силу с 01.01.98	Конвенция подписана 28.04.97 Ратифицировано 28.04.97 (ФЗРФ - 74) Вступила в силу 29.07.97	Соглашение подписано 16.12.99 Ратифицировано 6.06.2000 Вступило в силу 13.07.2000
Кыргызская Республика	Соглашение подписано 26.06.97 Ратифицировано 11.11.97	Соглашение подписано 8.04.97 Ратифицировано 11.07.97 Вступило в силу с 01.03.98		Соглашение подписано 13.01.99 Ратифицировано 8.07.99 (ФЗРФ - 146) Вступило в силу с 01.01.2001	Соглашение подписано 05.05.98г Ратифицировано 13.11.98 Вступило в силу 01.01.2000
Российская Федерация	Соглашение подписано 21.04.95 Ратифицировано 25.04.96	Конвенция подписана 28.04.97 Ратифицировано 03.07.97 Вступила в силу 29.07.97	Соглашение подписано 13.01.99 Ратифицировано 29.08.2000 Вступило в силу с 6.09.2000		Соглашение подписано 31.03.97 Ратифицировано 13.11.98
Республика Таджикистан	Соглашение подписано 23.03.99 Вступило в силу с 01.01.2000	Соглашение подписано 16.12.99 Ратифицировано 21.10.2000 Вступило в силу с 07.11.2000	Соглашение подписано 5.05.98 Ратифицировано 24.07.98 Вступило в силу с 01.01.2000	Соглашение подписано 31.03.97 Ратифицировано 14.06.02 (ФЗРФ - 69)	

¹⁰⁴ Источник: по данным секретариата интеграционного комитета ЕврАзЭС

ПЕРВЯКОВА Ю.Г.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ: УНИФИКАЦИЯ ПЕРЕЧНЯ ЛЬГОТ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ФИНАНСОВОЕ СОСТОЯНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

«Налогоплательщик грамотно использует законодательные несовершенства. А наша задача выявить эти схемы и перекрывать. Это будет вечно, такова жизнь».

Геннадий Иванович Букаев

Совершенствование социального и пенсионного обеспечения, медицинского обслуживания является одной из приоритетных задач любого государства. По уровню социального обеспечения и медицинского обслуживания можно судить о состоянии экономики страны в целом и о степени выполнения государством основных функций.

Россия может испытать глобальный кризис в сфере социальной защиты населения и обеспечения нетрудоспособного населения пенсиями, пособиями, оказания медицинской помощи, если оставит неизменным степень их налогового обеспечения.

За последние годы наблюдаются отдельные подвижки в решении этих задач, однако, коренных улучшений все же не достигнуто. Мало того, многие из них обостряются. Главная причина — недостаток бюджетных средств, в том числе средств, формируемых единым социальным налогом, а также высокий уровень расходов на содержание управленческого аппарата внебюджетных фондов.

Перспективы развития системы социального страхования, деятельности внебюджетных фондов и совершенствования единого социального налога представляют собой комплексную проблему, решение которой бу-

дет зависеть от многих факторов, в том числе от уровня экономического развития страны и ее социальной политики, от состояния общества и тенденций его развития, от роли государства в экономике и его взаимоотношений с гражданами.

Введение единого социального налога оценивается как положительный момент в развитии системы платежей во внебюджетные фонды. Однако, устанавливая отдельные элементы налога, в частности, закрытый перечень льгот, законодатель заложил в них ряд противоречий, вызывающих неопределенность при освобождении от уплаты налога и имеющих ряд социальных последствий.

Налоговые льготы призваны способствовать решению задач, стоящих перед обществом на конкретном этапе экономического развития. Значительную роль они играют и в выполнении государством социальной функции. Льготы предполагают изменения любого элемента налога, предоставляемые в соответствии с законодательными и иными нормативными актами по налогам, уменьшающие величину налогового платежа или изменяющие срок уплаты налога в пользу налогоплательщика.

Статьей 56 Налогового кодекса определено, что налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать в меньшем размере. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

В отличие от ранее действовавшего порядка уплаты страховых взносов в главе 24 НК РФ введены ограничения по льготам, предоставляемым в виде освобождения от уплаты налога.

Так, организации любых организационно - правовых форм освобождены от уплаты налога с сумм доходов, начисленных работникам, являю-

щимся инвалидами I, II и III групп. Ограничение составляет 100 000 руб. в течение налогового периода.

Для других льготных категорий работодателей также введено ограничение до 100 000 руб., но с некоторыми особенностями его исчисления, а именно: таковые освобождены от уплаты налога с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника, независимо от того, является он инвалидом или нет. Данный критерий установлен, например, для:

- общественных организаций инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, и их структурных подразделений;
- учреждений, созданных для достижения образовательных, культурных, лечебно - оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям - инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Аналогичное ограничение установлено для индивидуальных предпринимателей, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокатов, являющихся инвалидами I, II и III групп, в части доходов от их предпринимательской деятельности и иной профессиональной деятельности.

Подпунктом 4 п.1 ст.239 НК РФ предусмотрена льгота, касающаяся освобождения от уплаты единого социального налога в части сумм налога, зачисляемых в ФСС, индивидуальных предпринимателей, адвокатов. Следует отметить, что ранее в отношении индивидуальных предпринимателей действовал принцип «добровольности», т.е. индивидуальные предприниматели пользовались пособиями по государственному социальному стра-

хованию только в случае уплаты страховых взносов в ФСС. Теперь введенная норма, скорее всего не лишает права на обеспечение пособиями по государственному социальному страхованию, т.к. данная категория отнесена к плательщикам единого социального налога, но при этом ей предоставлена льгота при уплате части налога, подлежащего зачислению в ФСС.

По итогам налоговых проверок за 2003 г. отмечено, что одним из наиболее распространенных методов уклонения налогоплательщиками от уплаты единого социального налога является незаконное использование льгот по налогу. Из 846 организаций, использующих льготы, приведенные в статье 239 НК РФ, как установлено в результате налоговых проверок, только 572 из них правомерно пользовались данным статусом, 272 организаций привлечены к ответственности.

Факт уклонения подобным способом от уплаты единого социального налога подтвержден и наличием судебного решения, в котором отмечено, что согласно пп.2 п.1 ст.239 НК РФ льготы положены только тем организациям инвалидов, чья деятельность непосредственно связана с оказанием помощи инвалидам.

Поэтому суд согласился с представителями налоговых органов в том, что при предоставлении льготы недостаточно лишь изучить устав организации. Необходимо проверить, чем она реально занимается. В случае если установлено, что организация ведет только коммерческую деятельность (например, предоставляет персонал юридическим лицам и предпринимателям), а вырученные деньги не направляет на цели, указанные в НК РФ, то льготой она пользоваться не может¹⁰⁵.

Такая действующая практика незаконного использования льгот требует повышения контроля и периодичности проверок со стороны налоговых органов, и ведет к необходимости увеличения форм отчетности, пред-

¹⁰⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27.04.2004 по делу № А17-2264/5.

ставляемых данными организациями одновременно с налоговой декларацией.

Представляется необходимым обеспечить соответствие уровней ставок по налогу на прибыль (24 процента) и ЕСН (35,6 процента по максимальной ставке), поскольку организациям в большинстве случаев выгоднее не учитывать те или иные выплаты для налога на прибыль и не платить с них ЕСН. Такую возможность дает пункт 3 ст.236 НК РФ, который позволяет вывести из-под налогообложения единым социальным налогом выплаты, не отнесенные к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Освобождение выплат, осуществленных из прибыли, распространяется не только на ЕСН, но и на страховые взносы в Пенсионный фонд, так как объект исчисления страховых взносов совпадает с объектом по единому социальному налогу.

Какие именно выплаты организация может подвести под эту льготу, мнения налогоплательщиков и налоговых органов, как показывает практика и наличие решений Арбитражного суда РФ, расходятся. При определении выплат, которые не являются объектом обложения ЕСН, проверяющие исходят из понятия расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Во-первых, это выплаты, определенные статьей 270 НК РФ «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения». Например, материальная помощь, оплата дополнительных отпусков, оплата проезда, расходы на оплату путевок на лечение или отдых. Они не уменьшают налогооблагаемую прибыль, даже если закреплены в коллективном и (или) трудовом договоре.

Во-вторых, это иные выплаты, не удовлетворяющие критериям п.1 ст.252 НК РФ, то есть те выплаты, которые не являются экономически обоснованными, документально подтвержденными и осуществленными для деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, если расходы на оплату труда не поименованы в ст.270 НК РФ и связаны с деятельностью, направленной на получение дохода (в том числе по обслуживающим производствам), то они должны признаваться организацией для исчисления налога на прибыль, и соответственно на них начисляется ЕСН.

Решение проблемы различного толкования норм Налогового кодекса, как одного из направлений совершенствования администрирования ЕСН, заключается в повышении качества консультирования налогоплательщиков со стороны не только налоговых органов, но и представителей внебюджетных фондов.

В перспективе контроль за расходованием средств фондов должен являться гарантией целевого расходования налоговых поступлений. Между фондами и органами власти должна быть прозрачная система по обмену информацией.

В целях избежания возможных уклонений от уплаты единого социального налога предлагается предоставлять налоговую льготу общественным организациям инвалидов только в том случае, когда инвалиды составляют не менее 80 процентов от среднесписочного числа физических лиц организации, а не от ее членов. Предлагается также исключить из перечня категорий налогоплательщиков, которым предоставляется налоговая льгота, учреждения, созданные для достижения социальных целей (образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, научных, физкультурно-спортивных, информационных, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям инвалидам и их родителям), единственным собственником имущества которых являются общественные организации инвалидов.

Исключение указанных норм позволит применять льготы адресно, то есть к тем работникам, которые имеют льготы по уплате единого социального налога по закону.

Таким образом, практика неоднократного использования льгот по налогу на незаконных основаниях, многократных разъяснений налоговых органов, сложный и требующий особого документального подтверждения порядок правомерности их применения и отражения в установленной отчетности, позволяет поставить вопрос о целесообразности существующей системы льгот, о тенденциях их реформирования. С целью повышения эффективности решения задач, возложенных на единый социальный налог, стоит отметить необходимость внесения изменений как в порядок его исчисления и уплаты, так и в процесс администрирования.

ШАКИРОВ Р.А.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ: ПРОБЛЕМЫ ИСЧИСЛЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ.

Реформирование налогового законодательства и бухгалтерских нормативных документов нередко приводят к возникновению новых положений, применение которых вызывает трудности и споры.

Целью введения ПБУ 18/02 является выполнение статьи первой федерального закона №129-ФЗ от 21.11.1996 «О бухгалтерском учете», которая гласит, что одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности. Введение ПБУ 18/02 – это еще один шаг на пути совершенствования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами.

Необходимость расчета отложенных налоговых активов и обязательств вызвана тем, что в международной практике требуется раскрытие информации не только о текущих обязательствах по налогу на прибыль, но и об отложенных налоговых обязательствах и активах, влекущих изменение налоговых отчислений в будущих периодах. Введение ПБУ 18 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток) от налога на налогооблагаемую прибыль. Данная разница возникает вследствие применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных актах по бухгалтерскому учету и законодательством о налогах и сборах.

Разницы между налогом на бухгалтерскую прибыль и налогом на облагаемую прибыль разделяются на постоянные и временные.

Постоянные разницы представляют собой доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода, но не включенные в расчет налога на прибыль этого периода. Постоянные разницы представляют собой:

1. Превышения фактических (бухгалтерских) расходов над расходами, принимаемыми для целей налогообложения.
2. Стоимость безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с такой передачей.
3. Убыток, перенесенный на будущее, который по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах.

На основе постоянных разниц определяется величина постоянного налогового обязательства, которая рассчитывается путем умножения величины постоянной разницы отчетного периода на ставку налога. Постоянное обязательство представляет собой сумму налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей в отчетном периоде.

ПБУ 18/02 предполагает наличие только постоянных налоговых обязательств. Однако на практике возможна ситуация, когда бухгалтерская прибыль может оказаться больше налоговой. Возникновение такой ситуации связано, во-первых, с доходами, которые не учитываются при расчете налога на прибыль. Их перечень указан в статье 251 Налогового кодекса РФ. Правда, большинство поступлений, указанных в этой статье, не являются доходами и в бухгалтерском учете, следовательно, не приводят к возникновению разниц. Однако есть и те, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль. Одним из таких примеров являются денежные средства и имущество, полученные безвозмездно от учредителя, которому принадлежит более 50 процентов уставного капитала; задолженность по налогам и сборам, списанная в результате реструктуризации, и др.

Вторая возможная причина возникновения ситуации, когда бухгалтерская прибыль больше налоговой, - это включение в состав расходов для исчисления налога на прибыль расходов, которые не учитываются в бухгалтерском учете. К таким расходам относятся отчисления на формирование различных резервов (резерв гарантийного обслуживания, резерв на ремонт основных средств). Отметим, что в ПБУ 18/02 нет понятия постоянного налогового актива. И это является недоработкой. Ведь ситуация, когда доходы бухучета превысили доходы «налоговые», возможна. Поэтому начислять постоянный налоговый актив в этом случае будет необходимо.

Кроме этого возможна ситуация, когда доход для целей исчисления налога на прибыль не отражается в бухгалтерском учете компании. Одним из таких примеров является продажа взаимозависимому лицу товаров по цене, значительно ниже рыночной. Налоговая инспекция в данном случае вправе проверить цены и доначислить налоги. Поэтому многие бухгалтеры, не дожидаясь такого доначисления, сами рассчитывают налоги исходя из рыночных цен.

Это приводит к тому, что в налоговом учете сумма выручки больше, чем в бухгалтерском. Поэтому бухгалтерскую прибыль придется увеличивать. К сожалению, ПБУ 18/02 не разъясняет, как это сделать. Один из способов отражения таких отклонений – это учесть данные суммы сначала на забалансовом счете 200 «Постоянные разницы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль», а затем начислить с них постоянное налоговое обязательство или актив.

Временные разницы представляют собой доходы и расходы, сформировавшие финансовый бухгалтерский результат в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом. В зависимости от характера влияния временные разницы подразделяют на вычитаемые временные разницы и на налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложен-

ного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде. Основными причинами возникновения временных разниц являются:

1) применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль (в бухгалтерском учете основные средства амортизируются быстрее или же первоначальная стоимость основных средств больше, чем первоначальная стоимость основных средств для целей налогообложения);

2) применение разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

3) различные способы учета убытков отчетного периода при формировании финансового результата. В бухгалтерском учете убытки отчетного периода полностью включаются в финансовый результат, в налоговом учете – совокупная сумма убытков не может превышать 30% прибыли, исчисленной для целей налогообложения;

4) принятие к зачету суммы излишне уплаченного налога в следующих за отчетным периодах;

5) применение, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания остаточной стоимости объектов и расходов, связанных с их продажей.

В результате вычитаемых временных разниц возникает отложенный налоговый актив, который представляет собой часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль в следующем за отчетным периоде. Отложенный налоговый актив определяется путем умножения величины вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль.

Временные разницы могут привести также к образованию отложен-

ного налога, который увеличит сумму налога на прибыль в следующем периоде. Такие временные разницы ПБУ 18/02 определяет как налогооблагаемые временные разницы. Наличие их приводит к возникновению отложенного налогового обязательства.

Налогооблагаемые временные разницы могут возникнуть в результате:

1. Различия способов расчета амортизации (в данной ситуации объекты основных средств уже быстрее амортизируются в налоговом учете).

2. Различия способов признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете (в бухгалтерском учете по методу начисления, а в налоговом – по кассовому методу).

3. Различия правил отражения процентов за предоставленные заемные средства

4. Отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль и т.д.

Возможен и другой перечень источников возникновения разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, а именно:

1) разницы, обусловленные различием в оценке сырья, материалов и покупных товаров;

2) разницы, возникшей в результате различий в методике оценки незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе и товаров отгруженных;

3) разницы, возникающие по операциям с объектами основных средств (причем здесь можно выделить две группы – разницы в результате различных методов определения первоначальной стоимости основных средств и разницы в различных способах начисления износа);

4) разницы, связанные с особенностями налогового учета формирования и использования резервов;

5) разницы, возникающие при переносе убытков на будущее или непризнании их в налоговом учете;

6) разницы, возникающие по прочим поступлениям и расходам (доходы, указанные в ст. 251 НК РФ, стоимость безвозмездно переданного и полученного имущества, расходы на благотворительность и т.д.);

7) разницы, связанные с осуществлением финансовых вложений (операции с ценными бумагами, как обращающимися на организованном рынке, так и не обращающимися, дивиденды от российских и иностранных организаций и т.д.);

8) разницы по расчетам по оплате труда;

9) разницы по расходам на НИОКР.

Так как данная классификация представляет разницы между бухгалтерским и налоговым учетом по месту их возникновения, то в каждом пункте могут быть как постоянные, так и временные разницы, приводящие к возникновению как активов, так и обязательств.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны быть отражены в составе внеоборотных активов и долгосрочных обязательств. Положением 18/02 разрешено показывать сальдированную сумму отложенных налоговых активов и обязательств.

Сумма текущего налога на прибыль отдельно в балансе не отражается, а признается в составе задолженности по налогу на прибыль перед бюджетом.

Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, а также текущий налог на прибыль должны показываться в отчете о прибылях и убытках.

В пояснениях к отчетности организация отдельно раскрывает:

- сумму условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в текущем периоде;
- временные разницы, возникшие в предыдущих периодах, но погашенные или списанные в текущем периоде;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравне-

нию с предыдущим периодом.

Таким образом, уточнение положений бухгалтерского и налогового учета позволит устранить имеющиеся трудности и будет способствовать повышению качества налогового администрирования.

ШУЛИМОВ А.А.
*аспирант кафедры «Налоги и налогообложение»
Финансовой академии при Правительстве РФ*

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

В теории налогообложения установлено, что источником налогов является национальный доход экономики – вновь созданная стоимость, образуемая в процессе производства посредством труда, капитала и природных ресурсов. Поэтому, при построении налоговой системы важно, чтобы налогообложение было направлено на изъятие дохода в любых его формах.

Классическая школа политической экономии в лице А. Смита и Д. Риккардо определила основные формы дохода: заработная плата, прибыль от использования капитала и ренты. Последняя рассматривалась классической политэкономией как некий дополнительный доход, получение которого обусловлено лучшим плодородием земельных участков. На более плодородных землях образуется избыток продукции, по сравнению с продукцией, которая может дать менее плодородная земля, используемая аналогичным образом. В силу того, что рента создается природой (обусловлена свойствами земли), а не трудом конкретного землепользователя, она должна принадлежать владельцу обрабатываемого земельного участка.

Кроме этого, немаловажным фактором, определяющим величину земельной ренты, является и местоположение земельного участка. Производство и потребление сельскохозяйственной продукции территориально разнесены. Чем ближе расположен земельный участок к месту реализации продукции, тем больший дополнительный доход получит производитель в виде экономии на транспортных издержках. Однако и в этом случае, дополнительный доход не является заслугой предпринимателя. Поэтому рента по местоположению так же должна принадлежать собственнику, а не землепользователю.

Однако с конца XIX века взгляды на природу ренты несколько изменились. А.Маршал предположит, что земельная рента является лишь частным случаем существования ренты. Последняя трактовалась им как дополнительный доход в экономике, существование которого обусловлено ограниченностью ресурсов, используемых в хозяйственной деятельности. Ограниченность ресурсов, в свою очередь, предполагает альтернативность использования факторов производства. Факторы производства могут «перемещаться» из одной отрасли в другие в целях оптимального их применения. В случае если доход от использования фактора производства в одной отрасли превышает доход от его альтернативного использования, то возникает рента, то есть доход сверх минимального вознаграждения фактора, которое необходимо для обеспечения его деятельности в данных условиях. Таким образом, если владелец производственного фактора (земли) использует его в производственной деятельности самостоятельно, то доход от такого использования полностью принадлежит ему. В противном случае рента включается в периодические платежи, получаемые землевладельцем. Для землепользователя же земельная рента представляет собой затраты, связанные с привлечением данного фактора. В случае, производство оказывается достаточно рентабельным для покрытия всех затрат, землепользователь получает доход, не имеющий к земельной ренте никакого отношения.

Рассмотрим процесс формирования земельной ренты в сельскохозяйственном производстве. Сделаем оговорку, что земельная рента, по мнению автора, может образовываться только в сельском хозяйстве. В других отраслях (например, в добывающей промышленности), использующих землю в качестве фактора производства, создается природная рента. Основное отличие между данными категориями заключается в последствиях использования такого природного ресурса, как земля. Если в добывающих отраслях использование земли связано со значительными объема-

ми изъятия природного вещества, то в сельском хозяйстве в большинстве случаев рациональное ведение не только не уменьшает плодородие почвы, но предохраняет земли от деградации (естественной эрозии, заболачивания и т.д.). В этом случае мы можем говорить, что изъятие природного вещества не происходит, либо оно находится в естественных пределах.

Субъектами сельскохозяйственного производства являются:

- владелец производственного фактора (земли) – это собственник, обладающий соответствующими правами и обязанностями;

- землепользователь – непосредственный сельскохозяйственный производитель, уплачивающий периодические платежи владельцу производственного фактора. В случае, когда сельхозпроизводитель является только пользователем земельного участка, он осуществляет обычную предпринимательскую деятельность, получает предпринимательский доход, который подлежит обложению налогом на доходы. Для владельца земельный участок, переданный в пользование, является лишь имуществом, которое с одной стороны, обладает потенциальной способностью приносить доход, и поэтому должно быть объектом по налогу на имущество, а с другой, приносит фактический доход своему владельцу в виде периодических платежей, часть которых составляет земельная рента. Большой или меньший размер платежей землепользователя обуславливает большой или меньший размер налога на доходы владельца земельного участка. В случае если и владелец, и пользователь земельного участка одно и то же лицо, он должен выступать как плательщиком налога на имущество, так и плательщиком налога на доходы от предпринимательской деятельности.

В силу ТОО, что рента как дополнительный доход до сих пор имеет место в хозяйственной практике, целесообразность его налогообложения не вызывает сомнений. Однако плодородие земельного участка не является фактором, определяющим величину ренты. Это обусловлено, во-первых, тем, что на сегодняшний день практически не существует земель, обла-

дающих естественным плодородием (неизменным за время хозяйственного использования). Следовательно, невозможно выявить раздельное влияние земли (плодородия), труда, семян, прочих элементов на полученный урожай, в силу того, что доход производителя является результатом совокупного использования всех факторов производства. С другой стороны, градация земельных участков по плодородию возможна преимущественно в условиях монокультурного хозяйства. Если выращивается один вид сельскохозяйственной продукции, то возможна ситуация, когда природно-климатические условия для произрастания данной культуры на одном участке являются более благоприятными, нежели на другом. Однако, в силу того, что на практике ассортимент выращиваемой продукции отличается большим разнообразием, и для разных сельскохозяйственных культур требуются различные условия произрастания, построение стройной системы разделения земель на худшие, средние и лучшие не получается. Например, лен может эффективно произрастать на таких участках земли, условия для выращивания пшеницы на которых являются критическими. Сомнительно, что такой участок может называться худшим по плодородию.

Таблица 1

Урожайность пшеницы по основным сельскохозяйственным зонам Алтайского края в 2002 году¹⁰⁶

Провинции	Преобладающие типы почв	Урожайность, ц/га
1	2	3
Кулундинская	темно-каштановые; каштановые	9,8
Приалейская	черноземы	10,3
Приобская	черноземы	10,9
Бийско-Чумышская	черноземы; серые лесные	12,1
Присалаирская	серые лесные	10,6

¹⁰⁶ Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий за 2002 год. Статистический сборник.

1	2	3
Приалтайская	черноземы	13,9
Алтайская	черноземы	12,3

Данные Таблицы 1 показывают, что продуктивность выращивания яровой пшеницы определяется не только, и не столько видом почв и их естественным плодородием, сколько определенной совокупностью факторов, таких как количество годовых осадков, сумма годовых активных температур, продолжительность вегетационного периода и др. Точная оценка величины земельной ренты требует учета и этих факторов, а также последующей ежегодной их корректировки, в зависимости от складывающихся природных условий. Затраты, связанные с определением величины дохода, обусловленного «первоначальными и неразрушимыми силами природы», будут значительно превышать выгоды, связанные с обеспечением равных условий хозяйствования для всех экономических субъектов.

Более очевидными являются преимущества не отдельных земельных участков в рамках одного сельскохозяйственного региона, а естественные преимущества целых сельскохозяйственных регионов в рамках единого государства. Безусловно, что условия для сельскохозяйственного производства, например, в Северо-Кавказском регионе являются более благоприятными, нежели в Алтайском крае. Однако повышенная урожайность сельскохозяйственных культур, и, как следствие, большая доходность производства, могут быть более адекватно обложены налогом на доходы сельскохозяйственных организаций, нежели сложным механизмом изъятия земельной ренты.

Для определенных видов сельскохозяйственного производства природно-климатические факторы не являются рентообразующими. Речь идет о животноводстве, птицеводстве и т.д. В законодательстве они определяются как сельскохозяйственные предприятия индустриального типа. Одна-

ко это не означает, что такие экономические субъекты вообще не получают земельной ренты.

Тем не менее, в настоящее время экономические субъекты, использующие землю в сельскохозяйственном производстве (за исключением перешедших на уплату ЕСХН), обязаны уплачивать преимущественно земельный налог, основанный на изъятии рентного дохода, обусловленного качеством и плодородием земельных участков. По мнению автора, единственным фактором, влияющим на образование земельной ренты на сегодняшний день, является только лишь местоположение земельного участка. По мере использования земли (это может быть не только сельское хозяйство) ценность земельного участка определяется не тем, в какой пропорции содержатся в земле те или иные элементы, определяющие, в конечном итоге, уровень плодородия, а тем, какое местоположение данный земельный участок занимает относительно других экономических объектов. И даже в этом случае, до непосредственного принятия решения об использовании данного земельного участка конкретным экономическим субъектом, он (участок) обладает в большей степени потенциальной, а не реальной доходностью, то есть выступает лишь как определенный вид имущества. Только лишь решение по использованию этого земельного участка устанавливает его ценность. Включение земли в состав объектов по налогу на имущество и учет дополнительного дохода, обусловленного местоположением земельного участка, в конструкции налога на имущество, позволит отказаться от взимания земельного налога с сельскохозяйственных производителей.

Основное возражение против отмены земельного налога состоит в том, что данный налог является одним из платежей за пользование природными ресурсами, целью которого, в соответствии с ФЗ «О плате за землю», является стимулирование рационального использования данного природного ресурса, повышение плодородия почв, выравнивание социально-

экономических условий хозяйствования на землях разного качества. Использование природных ресурсов может происходить в виде изъятия, потребления природного вещества, либо сброса, размещения отходов производства в природной среде. Использование земли в сельскохозяйственном производстве, на первый взгляд, соответствует потреблению природного вещества. Однако, по мнению автора, если производитель ставит своей целью создание и поддержание высокопродуктивного, и как следствие, высококорентабельного хозяйства, мероприятия по обеспечению высокого плодородия почвы и рационального ее использования являются неотъемлемой частью производственного процесса. В противном случае ни земельный налог, ни другие меры (за исключением смены землепользователя) не обеспечат рационального землепользования.

Земельная рента как дополнительный доход, получаемый сельскохозяйственными производителями и сейчас имеет место в хозяйственной практике. Однако величина рентного дохода для отраслей растениеводства обусловлена вовсе не качеством и плодородием земельных участков, а общей совокупностью природно-климатических условий. С другой стороны, влияние этих факторов на другие виды сельскохозяйственного производства (животноводство, птицеводство) не так значительно. Как уже отмечалось, единственным фактором, определяющим размер ренты, является местоположение земли. В связи с этим, целесообразность существования земельного налога в той форме, в которой он существует на сегодняшний день, вызывает сомнения. Имущественное и подоходное налогообложение землепользователей и владельцев земель позволяет значительно более простым способом изымать земельную ренту, образующуюся в сельском хозяйстве.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Павлова Л.П.	3
<i>Проблемы взимания налога на добычу полезных ископаемых</i>	3
Пансков В.Г.	8
<i>Совершенствование налогового законодательства как фактор повышения эффективности экономики</i>	8
Ефимов А.В.	20
<i>Видение задач по организации налоговой безопасности</i>	20
Гончаренко Л.И.	32
<i>Проблемы налогообложения доходов по вексельным операциям банков</i>	32
Юмаев М.М.	44
<i>Актуальные проблемы использования налогового потенциала природных ресурсов Российской Федерации</i>	44
Авдийский В.И., Блошенко Т.А.	51
<i>Особенности механизма налогообложения в сфере недропользования</i>	51
Архипцева Л.М.	75
<i>Использование налоговых льгот для государственной поддержки инвестиционной деятельности в регионе</i>	75
Башкирова Н.Н.	89
<i>Налоговое регулирование расчетов с использованием векселей</i>	89
Берсенева Л.П.	102
<i>К вопросу о совершенствовании камерального анализа финансово- хозяйственной деятельности налогоплательщиков</i>	102
Бутыльков М.Л.	110
<i>Теоретические основы влияния налогообложения на деятельность кредитных организаций</i>	110
Варнавский А.В.	123
<i>Определение категории «субъекты малого предпринимательства» в целях налогообложения</i>	123
Вишневская Н.Г.	137
<i>Налог на прибыль и его место в концепциях развития российской налоговой системы</i>	137

Гаскарова И.Н.	148
<i>Налогообложение использования водных ресурсов</i>	148
Голубева Л.П.	156
<i>Таможенные пошлины как орудие регулирования внешнеэкономической деятельности в РФ</i>	156
Горбова Н.С.	169
<i>Экономические и правовые аспекты регулирования местных налогов..</i>	169
Каширина М.В.	178
<i>К вопросу налогообложения нефтедобычи в России</i>	178
Либман А.М.	190
<i>Налоговая конкуренция: теория и возможности для России</i>	190
Липатова И.В.	202
<i>Роль единого социального налога в решении проблем социальной ориентации рынка в России</i>	202
Мандрощенко О.В.	209
<i>Налоговая составляющая и инвестиции в основные фонды</i>	209
Маркина Е.В.	218
<i>Некоторые вопросы налогообложения прибыли образовательных учреждений</i>	218
Мельникова Н.П.	228
<i>Налоговое регулирование экономики: экономическое содержание и направления осуществления</i>	228
Пинская М.Р.	238
<i>Конституционное законодательство и налоговые правоотношения в Российской Федерации</i>	238
Попонова Н.А.	252
<i>Об особенностях налогового контроля в развитых странах</i>	252
Смирнов Д.А.	261
<i>О возможностях введения местного налога на недвижимость в РФ...</i>	261
Тютюкина Е.Б.	269
<i>Правовые основы уплаты налога на прибыль образовательными организациями</i>	269

Удовенко Г.В.	276
<i>Эволюция налогообложения игорного бизнеса в России</i>	276
Чемерицкий Л.К.	284
<i>Об основных принципах распределения налоговых доходов</i>	284
Берсенев А.	294
<i>Проблемы администрирования налога на добавленную стоимость</i>	294
Блошенко Т.А.	299
<i>Роль понятийного аппарата в налогообложении минерального сырья</i> .	299
Борисов О.И.	306
<i>Налоговое стимулирование кредитования реального сектора экономики с точки зрения финансовых потоков банка</i>	306
Гурова А.В.	319
<i>К вопросу о дефинициях: минимизация, оптимизация или налоговое планирование</i>	319
Кадет А.В.	326
<i>Налоговое регулирование как элемент системы экономической безопасности общества</i>	326
Калинина М.В.	338
<i>Проблемы налогообложения негосударственных пенсионных фондов</i> .	338
Мирпочоев Д.А.	343
<i>Налоговая политика Республики Таджикистан в условиях экономической интеграции</i>	343
Первякова Ю.Г.	353
<i>Единый социальный налог: унификация перечня льгот и ее влияние на финансовое состояние отдельных категорий налогоплательщиков</i>	353
Шакиров Р.А.	360
<i>Отложенные налоговые активы: проблемы исчисления и отражения в учете</i>	360
Шулимов А.А.	367
<i>Налогообложение земельной ренты в сельском хозяйстве</i>	367
ОГЛАВЛЕНИЕ	374