

Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8).

Поручением Правительства Российской Федерации от 27 марта 2007 г. № МФ-П13-1388 федеральным органам исполнительной власти предписано учитывать основные направления налоговой политики в процессе бюджетного проектирования на 2008 год и на период до 2010 года.

Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 гг.

К настоящему времени в Российской Федерации в целом закончено формирование основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой. Основные параметры устройства российской налоговой системы в настоящее время уже не отражают систему налогов и сборов, унаследованную от советских времен; система базируется на общепринятых в современной мировой практике основных видах налогов с учетом специфики российской экономики. Преобразование налоговой системы России в последние годы осуществлялось в тесной связи с проведением бюджетной реформы и преобразованиями в области бюджетного федерализма.

Следует, однако, отметить, что переходный характер российской экономики характеризуется наличием множества специфических для данного этапа проблем, среди которых можно выделить недостаточный уровень развития базовых институтов (включая институты правоприменения (инфорсмент), обеспечения исполнения контрактов, уровень развития судебной системы, защиты прав собственности). В этих условиях проведенная в последние годы налоговая реформа является лишь первым шагом на пути формирования конкурентоспособной налоговой системы, определившим базу для ее построения. На среднесрочную перспективу не запланировано реализации мер в области налоговой политики, которые по своему масштабу будут сопоставимы с глобальной перестройкой налоговой системы, произошедшей с принятием Налогового кодекса в первой половине 2000-х годов или налоговой реформой начала 1990-х годов. Однако проведение институциональных реформ, направленных на повышение конкурентоспособности российской экономики и повышение качества институтов, интеграция России в глобальные процессы, происходящие в мировой экономике, неизбежно требуют внесения изменений в налоговое законодательство. Поэтому эта

отрасль законодательства не может считаться окончательно сформированной, а будет вынуждена динамично изменяться вместе с дальнейшим проведением социально-экономических преобразований, включения России в мировые экономические процессы.

С точки зрения количественных параметров российской налоговой системы с учетом изменений, которые предполагается реализовать в среднесрочной перспективе, необходимо отметить следующие цели налоговой политики:

1) Отказ от увеличения номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы. При этом не снимается с повестки дня вопрос дальнейшего снижения налоговой нагрузки на экономику, которое будет возможно в рамках обеспечения устойчивости бюджетной системы.

С учетом роста расходных обязательств бюджетной системы, изменчивости прогнозов внешнеэкономической конъюнктуры снижение налоговой нагрузки на экономических агентов предполагается как за счет сбалансированного снижения налоговых ставок, так и путем проведения структурных преобразований налоговой системы – повышения качества налогового администрирования, нейтральности и эффективности основных налогов.

2) Унификация налоговых ставок, повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, пересмотра налоговых льгот и освобождений, интеграции российской налоговой системы в международные налоговые отношения.

Как уже говорилось выше, введенные в действие к настоящему времени основы российской налоговой системы были сформированы во многом с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики. Вместе с тем эффективность и результативность функционирования российской налоговой системы хотя и соответствует нынешнему уровню развития экономики, но все же далека от ожидаемой. Однако проблемы с внедрением в России инструментов налоговой политики, которые успешно функционируют во многих зарубежных странах, свидетельствуют не о неэффективности данных инструментов, а о том, что причины этих проблем лежат вне системы принятия решений в отношении налоговой политики.

Отчасти подобные проблемы могут быть решены с помощью адаптации широко используемых инструментов налоговой политики к современным условиям российской экономики, примером чего является успешное использование в России плоской ставки налога на доходы физических лиц. Вместе с тем, во многих случаях неэффективность

налоговой системы связана с недостаточной эффективностью системы применения и администрирования законодательства о налогах и сборах, судебной системы, органов государственной власти и управления в целом. В среднесрочной перспективе предполагается принимать последовательные меры по исправлению указанных недостатков налоговой системы, однако основным условием эффективности и результативности таких мер будет их тесная координация с социально-экономическими преобразованиями в иных областях.

Цели, задачи и стратегия налоговой реформы, проведенной в России

В течение последних семи лет в России была проведена масштабная налоговая реформа, начатая с принятием первых глав второй части Налогового кодекса в 2000 году. Эта налоговая реформа, имевшая мало аналогов в мировой практике, имела объективные причины

Основы действовавшей к 2000 году налоговой системы были заложены на рубеже 90-х годов. Около полутора десятка налоговых законов было принято Верховным Советом РСФСР в самом конце 1991 г. Они вступили в действие с начала 1992 г. и продолжали действовать на протяжении всех 90-х годов, хотя за прошедшее с момента их принятия десятилетия в эти законодательные акты было внесено большое число изменений и дополнений.

Принятые в 1991 г. законы были подготовлены в тяжелых экономических и политических условиях в течение всего нескольких месяцев и потому не отличались глубиной проработки. Недостаток времени, неопределенность будущих структурных преобразований в экономике, быстро меняющееся правовое пространство, отсутствие опыта и знаний о международном опыте построения налоговых систем, приспособленных к функционированию в условиях рыночной экономики, явились главной причиной того, что российская налоговая система изначально обладала врожденными недостатками. К ним относились гипертрофированно большая роль налога на прибыль, сохранение целевых отчислений в бюджетные и внебюджетные фонды (прежде всего, в дорожные и социальные), неоправданно низкая роль налогов с физических лиц и на имущество, недостаточная разработанность вопросов налогообложения природных ресурсов и некоторые другие. Серьезный вред был нанесен перешедшим из советского времени ярко выраженным карательным уклоном системы налогового администрирования, выразившимся, в частности, в очевидной незащищенности налогоплательщика перед контролирующими органами, а также необоснованно высокими размерами санкций за налоговые правонарушения.

Построение налоговой системы России в начале 1990-х годов происходило в условиях форсированного перехода к новым экономическим условиям, что выражалось, среди прочего, в резком сокращении объема ВВП, перераспределяемого через государственный бюджет. Масштабное (более чем в два раза) сжатие бюджетных расходов в условиях экономического кризиса оказало свое влияние и на налоговую политику – пытаюсь компенсировать существенное сокращение бюджетной

поддержки экономических агентов, органы власти включали в налоговое законодательство большое количество налоговых льгот и освобождений, существование которых не было оправдано соображениями экономической эффективности. В результате, налоговая система, созданная в течение 1990-х годов, оказалась как недостаточно эффективной с фискальной точки зрения, так и не способствовала установлению конкурентных рыночных отношений и, в конечном итоге, – экономическому росту.

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

Несмотря на отмеченные недостатки, в первые годы существования российская налоговая система в целом неплохо выполняла свою роль, обеспечивая в условиях высокой инфляции и глубоких изменений в экономике поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов. Однако по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований, разработки и введения в действия соответствующих законов, закладывающих правовую базу под эти процессы, присущие налоговой системе недостатки становились все более заметными, а ее несоответствие происходящим в обществе изменениям – все более явным. Налоговая система стала явным тормозом экономического развития государства. Как следствие – массовое недовольство и справедливые нарекания существующей системой налогообложения со стороны отечественных предприятий, предпринимателей и иностранных инвесторов.

Нельзя сказать, что российские власти не стремились к совершенствованию налоговой системы. Совместно с международными финансовыми организациями, осуществлявшими мониторинг выполнения программ структурных реформ, разрабатывались проекты законодательных и нормативно-правовых актов, позволявших решить многие наиболее остро стоящие проблемы. Однако отсутствие единства мнений по поводу необходимости налоговой реформы, необходимость сохранения политической стабильности и другие факторы приводили к тому, что многочисленные изменения, которые ежегодно на протяжении 1992-1999 гг. вносились в законодательство о налогах и сборах, решали лишь некоторые частные проблемы, не затрагивая при этом основ налоговой системы.

Бессистемность внесения поправок, их количество и частота, с которой они вносились, привели к тому, что до начала 2000-х годов налоговая система России характеризовалась как неэффективная, нестабильная и непредсказуемая. Такая практика делала невозможным планирование бизнеса даже на краткосрочную перспективу и приводила к тому, что риски, связанные с изменениями в налогообложении, оценивались как чрезвычайно высокие. Эти же причины сделали налоговую систему излишне сложной, противоречивой и запутанной, содержащей к тому же чрезмерное количество налогов и сборов.

Правительство Российской Федерации, понимая необходимость безотлагательного проведения налоговой реформы, во второй половине 1990-х годов неоднократно предпринимало шаги в этом направлении. Так, до 2000 года дважды Правительством вносились в Государственную Думу проекты Налогового кодекса России в качестве систематизированного законодательного акта, призванного в комплексе решить основные задачи реформирования налоговой системы. Однако в связи с тем, что предложения Правительства затрагивали интересы весьма мощных лоббистских групп, Дума под различными предлогами затягивала рассмотрение и окончательное принятие этого документа.

В условиях проблем с принятием Налогового кодекса Правительством Российской Федерации предпринимались шаги по решению наиболее острых вопросов налогообложения путем подготовки отдельных частных законопроектов или собственных постановлений. В рамках таких спонтанных действий в России, например, был введен региональный налог с продаж, который впоследствии оказался неэффективным, но отмена которого была связана с чрезвычайно высокими политическими и экономическими издержками.

Было бы неверным утверждать, что в области совершенствования налоговой системы в 1990-е годы вообще не было продвижения. Важным шагом явилось принятие в 1998 г. и вступление в действие с 1 января 1999 г. первой (общей) части Налогового кодекса, что позволило решить целый ряд острых вопросов, связанных с взаимоотношениями между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также администрированием сбора налогов. Принятый документ при прохождении через Думу утратил многие важные нормы и новаторские предложения и привнес в налоговые правоотношения не всегда безупречные правила и механизмы, что породило новые проблемы, связанные с их интерпретацией. Но при всех его недостатках Кодекс четко определил права и обязанности участников налоговых правоотношений, регламентировал процесс исполнения обязанности по уплате налогов, правила в отношении налогового контроля, установил ответственность за налоговые правонарушения. Он же определил что перечни федеральных,

региональных и местных налогов должны носить закрытый характер, ввел важные дефиниции и новые инструменты, необходимые для функционирования качественно новой налоговой системы.

Практика реформирования налоговой системы в конце 1990-х годов показала бесперспективность попыток устранения основных недостатков действующей налоговой системы путем внесения хотя и правильных, но лишь отдельных, «точечных» изменений в налоговое законодательство. Стало очевидно, что если проблема радикального совершенствования налоговой системы и может быть решена в среднесрочной перспективе, то исключительно с помощью принятия единого, взаимосвязанного и комплексного документа, в котором достигается баланс интересов государства и налогоплательщиков.

При планировании основных мероприятий налоговой реформы, с одной стороны, было необходимо обеспечить снижение налоговой нагрузки для добросовестных налогоплательщиков и решение наиболее важных вопросов для предпринимательского сообщества (ликвидация барьеров, препятствующих развитию бизнеса, снижение издержек, связанных с исполнением налогового законодательства). С другой стороны, следовало обеспечить более высокий уровень прозрачности операций налогоплательщиков для государства, повышение эффективности налогового администрирования и сужение возможностей для легального и нелегального уклонения от налогообложения. В конечном итоге, речь шла о приближении конструкции российской налоговой системы к образцам лучшей международной практики.

Кроме того, при планировании изменений в российской налоговой системе учитывалось, что основные налоги, предусмотренные первой частью Налогового кодекса, обеспечивали доходы бюджета расширенного правительства и в период до проведения реформы. Соответственно, к серьезным экспериментам в отношении этих налогов следовало подходить в высшей степени осторожно. При этом указанные налоги к настоящему времени успешно апробированы в большинстве государств, причем в самых различных экономических режимах. В России к ним тоже уже успели адаптироваться как налогоплательщики, так и налоговые органы.

В результате, в рамках осуществления налоговой реформы были частично или полностью решены следующие проблемы:

1. Повышение уровня справедливости и нейтральности налоговой системы за счет:

- выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков (прежде всего за счет отмены имеющихся необоснованных льгот и освобождений);

- отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов

налогов и сборов (прежде всего так называемых «оборотных» налогов);

- исправления деформаций в правилах определения налоговой базы по отдельным налогам, искажающих экономическое содержание этих налогов;

- улучшение налогового администрирования и повышение уровня собираемости налогов.

2. Снижение общего налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков, что включает в себя:

- более равномерное распределения налоговой нагрузки между налогоплательщиками;

- снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;

- снижение ставок налогообложения прибыли предприятий.

3. Упрощение налоговой системы за счет:

- установления закрытого перечня налогов и сборов;

- сокращения числа налогов и сборов;

- максимальной унификации налоговых баз и правил их исчисления по отдельным налогам, а также порядка их уплаты.

4. Обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы.

При разработке основных положений налоговой реформы планировалось, что она должна проводиться в несколько этапов и занять 4 – 5 лет.

Для реализации указанных общих целей налоговой реформы была осуществлена корректировка налогового и бюджетного законодательства, влекущая за собой изменение роли различных налогов в формировании бюджетов разного уровня и внебюджетных фондов.

Соображения социальной справедливости определяли целесообразность повышения уровня прогрессивности налоговой системы. Существовавший к 2001 году подоходный налог в совокупности с отчислениями в государственные социальные внебюджетные фонды фактически являлся налогом не на доходы населения, а на заработную плату. В результате, вся его тяжесть ложилась на мало- и среднеобеспеченные слои населения, получающие заработную плату, в то время как высокодоходные слои за счет трансформации оплаты труда и доходов от собственности в процентные доходы, корпоративные издержки, неучтенные наличные средства, вывоза капитала и т.п. на практике в значительной степени избегали налогообложения.

Такое налогообложение носило выраженный регрессивный характер. Преодолеть подобное положение путем повышения степени прогрессивности шкалы подоходного налога было невозможно. Было

очевидно, что рост предельных ставок налогообложения¹ вызовет лишь интенсификацию дальнейшего уклонения от налога с помощью использования различных лазеек в законодательстве и противозаконных действий. Поэтому было принято решение о возможности перехода к пропорциональному подоходному налогу. Ожидалось, что подоходный налог с фиксированной ставкой резко сократит стимулы сокрытия доходов и повысит эффективную ставку налога для высокодоходных групп населения. Значительное увеличение необлагаемого минимума при этом позволит сохранить (и, возможно, увеличить) прогрессивность данного налога по отношению к доходам населения.

При планировании основных мероприятий реформы ожидалось, что снижение поступлений от налога на доходы организаций (налога на прибыль предприятий) и налога на доходы физических лиц (подоходного налога с физических лиц) вполне вероятно и может стать дополнительным импульсом для развития предпринимательской активности и расширения платежеспособного спроса населения. При этом необходимость компенсации выпадающих доходов бюджетной системы требовала повышения фискального значения налогов, связанных с изъятием в государственный бюджет сверхдоходов от использования природных ресурсов, а также значения имущественных налогов, которые должны были стать основой формирования региональных и местных бюджетов.

При этом логика налоговой реформы основывалась на предположении, что в средне- и долгосрочной перспективе будет сохранена высокая доля косвенных налогов и, прежде всего, налога на добавленную стоимость в общем объеме налоговых поступлений. Это являлось одним из ключевых положений налоговой реформы. Снижение ставок налогов на доходы от труда (доходы физических лиц) и доходы организаций неизбежно приводило к снижению налоговых поступлений от данных налогов. Аналогичный эффект имела отмена "оборотных" налогов. При этом высокий уровень бюджетных доходов от налогообложения природных ресурсов в очень большой степени зависит от внешних факторов (ценовой конъюнктуры на мировых сырьевых рынках), поэтому текущие и принимаемые бюджетные обязательства не должны проектироваться исходя из предположений о высоком уровне таких доходов в дальнейшем. В результате, одним из немногих стабильных

¹ В 2000 году кроме подоходного налога с физических лиц, взимаемого по базовой ставке 12% и предельной ставке 30%, и отчислений в Пенсионный фонд физическими лицами по ставке 1%, работодатель уплачивал начисления на фонд оплаты труда: в Пенсионный фонд – 28%; Фонд социального страхования – 5,4%; Фонд обязательного медицинского страхования – 3,6%; Фонд занятости – 1,5%; Если учитывать только подоходный налог и платежи в социальные внебюджетные фонды, то суммарная ставка подоходного налогообложения (сумма подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды, деленная на сумму дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды)) составляла около 37,2% при учете базовой ставки подоходного налога в 12% и около 50% при учете прогрессивного характера шкалы ставок подоходного налога.

источником бюджетных доходов, который относительно устойчив как к циклическим колебаниям экономики, так и к состоянию внешнеэкономической конъюнктуры, остается налог на добавленную стоимость.

Одним из приоритетных направлений налоговой реформы являлось реальное облегчение налоговой нагрузки на экономику (по оценкам, номинальная налоговая нагрузка, исчисленная из 100-процентной собираемости всех налогов и сборов, составляла перед началом налоговой реформы приблизительно 41% ВВП). Несмотря на серьезные бюджетные ограничения реформа обеспечила снижение номинального налогового бремени, сопровождаемое мерами, позволяющими увеличить фактическую собираемость налогов. Эти меры были направлены на расширение базы налогообложения и включали в себя сокращение числа и объема налоговых льгот и перекрытие имеющихся в законодательстве каналов ухода от налогообложения.

Упорядочение налогообложения также включало в себя отмену антирыночных налогов и сборов (включая поэтапное снижение и последующую отмену большей части налогов, уплачиваемых с выручки), а также «мелких» налогов и сборов, дающих незначительные поступления, но сравнительно дорогих в администрировании, унификацию налогов, имеющих схожую налоговую базу, а также минимизацию налогов и сборов целевого характера. В частности, были отменены налоги на пользователей автомобильных дорог, приобретение автотранспортных средств, на операции с ценными бумагами, сбора на нужды образовательных учреждений, сбора за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний, налога на нужды образовательных учреждений. В едином транспортном налоге были объединены существовавшие налог на отдельные виды транспортных средств и налог на владельцев автотранспортных средств. Были отменены налог на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы и налог с продаж. Был введен налог на добычу полезных ископаемых, который заменил акцизы на нефть, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и налог на пользователей природных ресурсов.

Следует отметить, что налоги, базой которой являлась выручка предприятий, играли существенную роль в бюджетных доходах. Так, налог на пользователей автомобильных дорог являлся одним из основных источников средств на строительство и ремонт автомобильных дорог. Налог на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы в значительной степени формировал доходы местных бюджетов. Одновременно ожидания о росте (или неснижении) налоговых доходов в результате расширения налоговой базы, отказа от многих налоговых льгот

и освобождений не могли служить основанием для проектировок бюджетных обязательств в условиях снижения номинальных налоговых ставок (с учетом состояния внешнеэкономической конъюнктуры на тот момент). По этой причине была выбрана стратегия поэтапного проведения налоговой реформы как в части реформирования основных бюджетообразующих налогов, так и в части отказа от взимания налогов с оборота.

Принципиальное значение при проведении налоговой реформы имел вопрос равномерного и справедливого распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков при сокращении уровня номинальных налоговых ставок. Это было реализовано, прежде всего, за счет сокращения многочисленных и бессистемных налоговых льгот и освобождений, нарушающих принцип справедливости по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми преференциями, поскольку льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других.

Вместе с тем в условиях, когда в силу неразвитости механизмов адресной социальной поддержки государство оказалось не в состоянии обеспечить предоставление помощи тем, кто действительно в ней нуждается, отмена налоговых преференций для некоторых категорий налогоплательщиков производилась постепенно. Поэтому некоторые льготы (например, касающиеся поддержки инвалидов, других льготных категорий), пришлось сохранить, но с более жесткими условиями их применения, исключаящими, насколько это возможно, их использование лицами, для которых такие льготы не предназначены. При этом отдельные нормы, которые до налоговой реформы трактовались как льготы, были переведены в категорию общих правил. В частности, были даже расширены возможности учета затрат при исчислении налоговой базы налога на прибыль организаций, введено понятие нулевой ставки налога на добавленную стоимость и т.д..

Стратегия проведенной налоговой реформы в отношении отдельных налогов

Налогообложение доходов физических лиц. На момент начала налоговой реформы в России существовала прогрессивная шкала ставок подоходного налога. При этом основными плательщиками данного налога являлись и являются до сих пор лица, которые получают легальную заработную плату. Административные и институциональные условия ведения экономической деятельности в России таковы, что для лиц с высоким уровнем доходов в условиях прогрессивной шкалы ставок использование целого ряда возможностей для уклонения от налогообложения гораздо выгоднее исполнения в полном объеме налоговых обязательств. Среди таких возможностей на момент начала налоговой реформы можно назвать трансформацию заработной платы в проценты по вкладам и страховые выплаты, маскировку доходов под корпоративные издержки, осуществление оплаты труда неучтенными наличными деньгами, и др. В результате, подоходное налогообложение носило регрессивный характер при прогрессивных налоговых ставках. Преодолеть такое положение путем повышения степени прогрессивности шкалы подоходного налога было невозможно.

В качестве решения проблемы повышения эффективности подоходного налога был выбран подход перехода к пропорциональному налогообложению доходов физических лиц, т.е. отказаться от прогрессивной шкалы ставок. При этом необходимая степень прогрессивности подоходного налогообложения была достигнута с помощью установления высоких значений стандартных налоговых вычетов для лиц с низким уровнем доходов. На момент обсуждения проекта Налогового кодекса в Государственной Думе не существовало полной уверенности в необходимости отказа от прогрессивной шкалы ставок подоходного налога, однако такое решение все же было принято с осознанием всех связанных с ним рисков для бюджета.

При рассмотрении результатов налоговой реформы и ее влияния на принимаемые хозяйственные решения налог на доходы физических лиц нельзя рассматривать в отрыве от других налогов, базой которых является фонд оплаты труда. Эти налоги практически идентичны по своей экономической сути, даже несмотря на то обстоятельство, что формально плательщиками таких налогов являются разные лица – работники и работодатели. Чрезмерная налоговая нагрузка на фонд оплаты труда побуждает работодателя и работника к сговору о разделении реальной заработной платы на легальную и нелегальную составляющие, к использованию депозитных и страховых схем минимизации налогов. Такие сравнительно дешевые для их участников схемы были широко

известны и официально предлагались банками и страховщиками своим клиентам. Барьеры, которые появились в законодательстве о подоходном налоге в конце 1990-х годов, несколько усложнили применение подобных схем и сделали их доходность несколько меньшей, но не решили проблему в принципиальном плане.

Результатом такого положения стала ситуация, при которой в 2000 году поступления подоходного налога практически не рассматривались в качестве серьезного доходного источника бюджетной системы. Подоходным налогом и отчислениями в государственные социальные внебюджетные фонды реально облагались лишь доходы, выплачиваемые в виде легальной заработной платы, причем эта заработная плата была близка к совокупному доходу физического лица лишь для сравнительно низкооплачиваемых категорий населения.

Острота проблемы подтолкнула к тому, чтобы начать налоговую реформу с совершенствования налогов на заработную плату, в рамках чего было решено объединить все взносы и отчисления в государственные социальные внебюджетные фонды в единый социальный налог, контролируемый налоговыми органами, унифицировать его базу с базой подоходного налога, снизить размеры платежей в эти фонды и предельной ставки муниципального налога на прибыль с установлением единой ставки, ввести потолок доходов физических лиц в целях исчисления социального налога, по достижении которого применялась бы нулевая или иная достаточно низкая налоговая ставка, перевести уплату социального налога на персонифицированную (по каждому работнику) основу и упразднить все остальные налоги на фонд оплаты труда, которые существовали в то время.

Особым вопросом являлось предоставление льгот по подоходному налогу. До проведения налоговой реформы законодательство предусматривало множество налоговых льгот. Была также введена система четких и носящих всеобщий характер стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов, каждый из которых был бы направлен на поддержку определенной категории, а также повышение степени прогрессивности налоговой системы.

В результате проведенных преобразований, основанных на описанных предложениях, в настоящее время в России взимается налог на доходы физических лиц по единой 13-процентной ставке, применяется единый социальный налог по регрессивной ставке с максимальной ставкой в 26%, а поступления этих налогов значительно выросли на фоне снижения ставок. Это, в частности, позволило сделать поступления налога на доходы физических лиц одним из существенных источников доходной базы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

Налог на прибыль организаций. Именно в отношении этого

налога, который ранее назывался налогом на прибыль предприятий и организаций, к 2001 году накопились наибольшие проблемы, требующие своего неотложного решения. В частности, серьезные проблемы вызывало несоответствие между режимом учета расходов, связанных с ведением экономической деятельности, в бухгалтерском учете и при налогообложении. В конце 1990-х годов налог на прибыль являлся единственным из федеральных налогов, регулируемый помимо федерального закона рядом постановлений Правительства об особенностях отнесения тех или иных расходов организаций на себестоимость товаров (работ, услуг).

Было принято решение о принципиальном изменении подхода к формированию налоговой базы этого налога с тем, чтобы она в большей степени соответствовала реально полученному в налоговом периоде доходу. К вычету из налоговой базы было решено принимать все необходимые, обоснованные и документально подтвержденные расходы, осуществляемые для производства, продвижения на рынок и реализации товаров (работ, услуг). Тот факт, что по мере перехода на новые стандарты бухгалтерского учета все больше увеличивается разрыв между правилами отражения отдельных операций и существенных обстоятельств в финансовой отчетности организаций и потребностями учета этих операций и обстоятельств в налоговых целях, заставило разработать новые правила, по существу формирующие самостоятельный налоговый учет. Однако при разработке правил налогового учета предполагалось избегать противопоставления налогового и бухгалтерского учета для того, чтобы не возлагать на налогоплательщиков обязанности вести два независимых вида учета. Налоговый учет планировалось основывать на данных бухгалтерского учета, а расхождения между этими двумя видами учета следовало достаточно легко формализовать, что было достигнуто не в полной мере.

Целью реформы являлось также достижение максимальной нейтральности налога на прибыль. Мерой, которая была реализована на первом этапе реформы, являлось снятие существовавших ограничений на возможность отнесения на расходы при формировании налоговой базы «деловых расходов», связанных с извлечением прибыли, в частности, расходов: на рекламу; на имущественное страхование и страхование коммерческих рисков; на выплату процентов по заемным средствам, полученным как от банков, так и от других организаций; на обучение персонала.

Был изменен порядок амортизации основных средств и нематериальных активов в целях налогообложения. Вместо дифференцированной системы амортизационных норм, действовавшей до реформы, было предложено использовать укрупненные амортизационные

группы. При этом предлагался механизм ускоренной и нелинейной амортизации, предоставляющей предприятиям возможность в первые месяцы и годы эксплуатации амортизируемого имущества относить на расходы значительную часть его стоимости.

При осуществлении налоговой реформы была создана такая конструкция налога на прибыль, при которой налогоплательщик получает возможность в разумные сроки компенсировать все свои расходы на расширение производства, внедрение результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, на природоохранные мероприятия и некоторые другие цели.

В ходе налоговой реформы был реализован переход к исчислению налога на прибыль организаций в соответствии с общепринятым в мировой практике методом начисления, были сняты существовавшие после введения в действие главы 25 Налогового кодекса ограничения на перенос понесенных убытков на будущие периоды, была введена т.н. "амортизационная премия" – возможность единовременно относить на расходы, уменьшающие налоговую базу, до 10 процентов стоимости приобретенных основных средств и прочих затрат на капитальные вложения. В последние годы также был либерализован подход к отнесению на расходы затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы вне зависимости от их результативности.

Кроме того в законодательство были введены отсутствовавшие правила налогообложения организаций и акционеров при реорганизациях и ликвидациих, продаже (приобретении) бизнеса, при передаче имущества в доверительное управление и в других случаях, характерных для новой реальности и правоотношений. В частности, особое внимание было уделено налогообложению операций с ценными бумагами и доходов от таких операций или владения ценными бумагами. Налоговая база по таким доходам стала определяться отдельно от «основной» налоговой базы, а убытки по таким операциям – переноситься на будущие доходы от подобных операций.

В таком сложном налоге, каким является налог на прибыль организаций, налоговая ставка не имеет решающего значения, в случае если она установлена на разумном уровне (в частности, при таком порядке вычета расходов из налоговой базы, который позволяет учитывать в этих целях широкий круг затрат, даже очень высокая налоговая ставка может означать низкий уровень налоговых изъятий). Ставку налога на доходы организаций на первом этапе реформы было признано целесообразным значительно уменьшить по сравнению с уровнем, существовавшим в 2001 году (35 процентов), унифицировав ее для всех видов деятельности (банки, страховщики, посредники и организации, занятые в прокате аудио- и видеопродукции, уплачивали налог по повышенным ставкам).

Внесение в законодательство даже всех перечисленных нововведений (а если рассматривать этот вопрос в деталях, изменений в режим налога на прибыль было гораздо больше, чем перечисленных выше) по существу означало введение в России нового налога с отменой старого. Поэтому осуществление реформы потребовало введения специальных правил, направленных против возможных злоупотреблений, а также множества переходных положений, направленных на адаптацию к новому порядку и новому объему налоговых обязательств). Также по этой причине были предложены меры по внедрению правил предотвращения недостаточной капитализации и вытекающие из них особенности применения общих правил, правила в отношении контролируемых компаний и некоторые другие, многие из которых (в отношении предотвращения недостаточной капитализации) были реализованы на практике.

Одновременно с описанными нововведениями было принято решение о сокращении перечня налоговых льгот, что в большей степени обеспечивало нейтральность налога и приводило к снижению рисков для бюджетных доходов. В результате, за исключением перечня доходов, не увеличивающих налоговую базу, в России в настоящее время при относительно низкой налоговой ставке не применяются налоговые льготы по налогу на прибыль организаций.

Налог на добавленную стоимость. При начале налоговой реформы этот налог являлся основным и наиболее стабильным источником налоговых поступлений федерального бюджета. Было признано, что любые резкие изменения в НДС вряд ли будут оправданы, поэтому из серьезных нововведений предлагалось ограничиться только приближением конструкции российского НДС к международным аналогам.

В рамках этой задачи модернизация налога на добавленную стоимость при проведении налоговой реформы была проведена по следующим направлениям:

- приближение основных понятий и структуры законодательства о налоге на добавленную стоимость к европейским требованиям – введение понятий места реализации товаров и услуг, нулевой ставки, прочих стандартных для НДС технических понятий;

- включение в число налогоплательщиков индивидуальных предпринимателей;

- введение режима освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС;

- переход к взиманию НДС на основании единой налоговой ставки (не учитывая ставку 0%);

- переход к взиманию налога на добавленную стоимость на

основании метода начислений, когда как момент возникновения налоговых обязательств, так и момент возникновения права на налоговый вычет определяется как наиболее ранний из трех моментов – получение (выставление) счета-фактуры, получение (осуществление) оплаты, отгрузка (получение) товара;

- сокращение освобождений от уплаты налога до перечня стандартных освобождений, применяющегося в международной практике;

- переход к единым правилам территориальности при взимании НДС – предлагалось перейти на взимание данного налога по ставкам страны назначения товаров вне зависимости от страны внешнеторгового партнера (до реформы НДС во внешней торговле со странами СНГ взимался по ставкам страны происхождения товаров);

- переход к предоставлению права на налоговый вычет при осуществлении капитального строительства в момент осуществления соответствующих расходов и отказа от принятия к вычету указанных сумм в момент постановки на учет соответствующих объектов основных средств (в 1990-х годах действовал порядок, предполагающий своеобразное "амортизирование" сумм НДС, уплаченных поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства, в части их принятия к вычету);

- переход к заявительному порядку возмещения налога на добавленную стоимость и единой налоговой декларации операциям, облагаемым по ставке 0 процентов, и прочим операциям;

- детальная регламентация прочих вопросов в налоговом законодательстве, включая порядок возмещения налога на добавленную стоимость.

Все эти нововведения были реализованы на практике на протяжении периода проведения налоговой реформы. Вместе с тем, существующие в настоящее время проблемы с администрированием НДС во многом связаны не с проблемами налогового законодательства, а с необходимостью совершенствования методов налогового администрирования, порядка регистрации лиц в качестве налогоплательщиков, налогового контроля и т.д.

Акцизы. При осуществлении налоговой реформы значительные изменения были внесены в действовавший порядок применения акцизов. В частности, дополнительно, в связи с отменой оборотного налога на пользователей автомобильных дорог, были введены акцизы на дизельное топливо и на автомобильные масла.

В целях некоторого снижения налогового бремени для производителей алкогольной продукции и стимулирования ее легального производства, а также более справедливого распределения доходов от

акцизов между бюджетами субъектов Федерации, представлялось возможным расширение круга налогоплательщиков акцизов по алкогольную продукцию с высоким содержанием спирта путем перенесения обязанности по уплате части акциза с производителей на аккредитованные организации оптовой торговли, реализующие такую продукцию. Впоследствии такой порядок был отменен. В настоящее время рассматриваются вопросы отмены действующих льгот по акцизам на спиртосодержащую продукцию.

В целях улучшения администрирования акцизов в начале налоговой реформы был разработан подход к развитию системы гарантирования платежей по акцизу аккредитованными кредитными и страховыми учреждениями при предоставлении отсрочек по уплате налога, в случае использования давальческого сырья при изготовлении алкогольной продукции, а также в случае использования этилового спирта для производства неподакцизных товаров.

Также в последний год были приняты изменения в налоговом законодательстве, направленные на изменение порядка акцизного налогообложения и его приближения к правилам, действующим в Европейском союзе и иных государствах с развитой налоговой системой. Так, с 2007 года акциз на табачные изделия взимается не только по комбинированной ставке, включающей специфическую и адвалорную компоненты, но адвалорная компонента акцизной ставки исчисляется от максимальной розничной цены, определяемой производителем.

Налогообложение добычи полезных ископаемых. При осуществлении налоговой реформы особое внимание было уделено модификации налогообложения углеводородного сырья. В период до проведения налоговой реформы занятые в этой сфере компании дополнительно к общим для всех налогоплательщиков оборотным налогам уплачивали оборотные налоги, характерные только для этой области экономической деятельности. К этим налогам относились роялти, т.е. налог на пользователей природных ресурсов (взимался по ставкам от 6 до 16 процентов в зависимости от месторождений), платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы (по ставке 10%) и акцизы.

Такая структура налогов заставляла компании использовать трансфертное ценообразование, реализуя всю сырую нефть внутри вертикально интегрированных компаний, поскольку дополнительные оборотные налоги уплачивались только предприятиями, непосредственно задействованными в добыче нефти.

Изначально предполагалось отменить в течение пяти лет платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также снизить общие размеры роялти. При этом часть роялти предлагалось “перебросить” в состав акцизов на нефтепродукты с целью увеличения федеральной

составляющей налоговых платежей. Впоследствии был избран иной подход.

Следует отметить, что акциз на нефть, по существу, выполнял функции, которые в мировой практике выполняют роялти. В то же время этот акциз не имел под собой достаточного объективного механизма учета горно-геологических и экономических условий добычи, что допускало значительный субъективизм при установлении ставок. Также он не реагировал на изменение горно-геологических условий в процессе эксплуатации месторождения, а также на изменение внешних экономических условий производства (мировых цен). Предполагалось, что автоматический механизм расчета данного налога существенно повысит объективность налогообложения, т.к. правила его исчисления учитывают горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, стимулируют инвестиции в освоение новых месторождений.

В то же время акциз был заменен на специальный налог на добычу полезных ископаемых. При этом данный налог рассчитывается не на основе фактической цены реализации нефти, а на основе ее мировой цены. Данный налог взимается также и при добыче прочих полезных ископаемых как специфическим, так по адвалорным ставкам.

Для повышения эффективности налогообложения добычи углеводородного сырья также было принято решение о создании системы налогообложения, основанной на дифференцированной специфической налоговой ставке, при определении размера которой учитываются выработанность месторождения, особые условия разработки новых месторождений, а также вязкость добываемых видов нефти.

Прочие налоги и сборы. Проведенная налоговая реформа затрагивала и прочие составные части налоговой системы. В частности, были осуществлены нововведения по следующим основным направлениям:

а) Налог на имущество организаций. В рамках реформирования данного налога были выведены из-под налогообложения денежные средства, товарные запасы и некоторые другие счета актива баланса организации, значительно сокращено количество налоговых льгот, устанавливаемых на федеральном уровне. На более поздних этапах реформы рассматривался вопрос включения этого налога, так же, как и налога на землю, в состав единого налога на недвижимость, база которого определялась бы на основе оценки рыночной стоимости (либо кадастровой стоимости) объектов налогооблагаемого недвижимого имущества, которые включали бы как землю, так и размещенные на ней здания и сооружения. Однако данная задача окончательно не решена, поэтому не вполне ясны перспективы проведения такого преобразования.

б) Налог на имущество физических лиц. Данный налог, который

предлагалось также преобразовать в налог на недвижимость, должен в перспективе стать основным источником формирования собственных налоговых доходов муниципальных бюджетов. В качестве налоговой базы предполагалось принять некоторую усредненную оценку рыночной стоимости недвижимости с достаточно высокой величиной стандартного вычета, что позволило бы, сделав данный налог прогрессивным, повысить его фискальную роль для бюджетной системы. В настоящее время эти планы не потеряли свою актуальность

в) Налоги, являющиеся источниками формирования дорожных фондов. Основной источник средств на финансирование строительства и ремонта автомобильных дорог – налог на пользователей автомобильных дорог, взимаемый в зависимости от оборота налогоплательщика, предлагалось постепенно отменить ввиду его неэффективного и искажающего характера. При этом отмена налога на пользователей автомобильных дорог не означала отказа от финансирования дорожного строительства. Формирование существовавших в то время целевых Дорожных фондов предлагается осуществлять за счет акцизов на нефтепродукты (ставки которых были значительно повышены и преобразованы в специфические). В число подакцизных товаров кроме бензина и дизельного топлива были включены моторные масла. Впоследствии, с отменой Дорожных фондов поступления указанных налогов стали зачисляться в федеральный и региональные бюджеты.

Также был введен региональный транспортный налог, объединивший действовавшие налог на владельцев транспортных средств и налог на отдельные виды транспортных средств. При этом ставки налога были заметно увеличены и поставлены в зависимость от мощности автомобиля. Помимо этого рассматривался вариант введения компенсационных сборов за проезд по федеральным автомобильным дорогам тяжеловесных и негабаритных транспортных средств, а также сборы за проезд по федеральным автомобильным дорогам Российской Федерации транспортных средств владельцев и пользователей иностранных государств.

г) Налогообложение малого предпринимательства. Вопрос разработки порядка налогообложения малого предпринимательства приобрел особую значимость уже в конце 1990-х годов. Существовавшие и предлагавшиеся к рассмотрению варианты налогообложения малого бизнеса, с одной стороны оставляли возможность для маскировки крупного бизнеса под малый, а с другой стороны, – являлись малопривлекательными для предприятий, действительно являющихся малыми, с точки зрения издержек по соблюдению налогового законодательства. Изначально не предполагалось, что для субъектов малого предпринимательства будут существовать налоговые режимы, которые

приводят к существенному снижению налогового бремени для таких налогоплательщиков. Разрабатываемые специальные налоговые режимы должны были компенсировать повышенные издержки по исполнению налогового законодательства малыми предприятиями и самозанятыми гражданами, связанными с ведением бухгалтерского и налогового учета, частотой уплатой налогов и прочими административными процедурами.

Предполагалось, что система налогообложения для малого предпринимательства будет тесно интегрирована с порядком налогообложения налогом на добавленную стоимость (в части предоставления права на освобождение от обязанностей налогоплательщика). Рассматривалась также возможность внедрения вмененных методов налогообложения для особо малых предприятий, однако в качестве основного метода налогообложения предполагалось внедрить налог на денежный поток, базой которого являлась бы разница между валовой выручкой и валовыми расходами малого предприятия.

В ходе проведения налоговой реформы первоначальные планы не были реализованы, к настоящему времени создана система специальных налоговых режимов для малого предпринимательства, состоящая из упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, которая не показала свою эффективность.

Так, при использовании упрощенной системы налогообложения возможен вариант уплаты налога, заменяющего несколько основных налогов, уплачиваемых в рамках общего режима, исчисленного в процентах от выручки. При использовании единого налога на вмененный доход в качестве критерия для перехода на такой специальный налоговый режим не применяются показатели, характеризующие масштабы экономической деятельности налогоплательщика (выручка). Бюджет расширенного правительства вследствие применения специальных налоговых режимов недополучает значительные суммы единого социального налога и платежей на обязательное пенсионное страхование. С 2006 года была введена в действие система использования упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патентов для определенных видов деятельности.

Таким образом, действие специальных налоговых режимов в настоящее время не только не приводит к снижению издержек субъектов малого предпринимательства на исполнение налогового законодательства, но создает возможности для уклонения от налогообложения. При этом следует отметить, что использование аналогичных специальных налоговых режимов, предполагающих значительное снижение налоговой нагрузки и переход на налогообложение вмененного дохода доказало свою

неэффективность практически во всех странах СНГ, в которых такие режимы были введены.

Несмотря на отмеченные недостатки следует отметить, что проведенная налоговая реформа в целом привела не только к повышению экономической эффективности и нейтральности налоговой системы, но и создает возможности для увеличения доходной базы бюджетной системы.

Принятые и реализуемые меры в области налоговой политики, оказывающие влияние на экономическую ситуацию в 2007 – 2010 годах

Совершенствование налогового администрирования. Одной из наиболее существенных мер последнего времени, реализация которой, как предполагается, приведет к решению многих проблем в области администрирования налогов и сборов в России, является принятие в 2006 году комплекса изменений и дополнений в налоговое законодательство, направленного на совершенствование налогового администрирования, – Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".

Внесенные в Кодекс изменения направлены на урегулирование наиболее конфликтных сторон взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, истребования документов у налогоплательщика в ходе налоговых проверок, взыскания недоимки. До настоящего времени многие из этих вопросов решались исключительно в судебном порядке, но благодаря внесенным изменениям в налоговое законодательство их разрешение становится возможным непосредственно на основе норм Налогового кодекса. Значительное место занимают изменения, связанные не только со сроками совершения налоговым органом тех или иных действий, но и содержанием принимаемых им решений, затрагивающих права налогоплательщика.

В целом нормы, вступающие в силу поэтапно, начиная с 1 января 2007 года, направлены на обеспечение оптимального баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов. Например, вновь введенные в законодательство нормы, посвященные регулированию процедур налоговых проверок, с одной стороны, ограничивают сроки проведения выездных налоговых проверок, а с другой стороны, жестко регламентируют возможность, основания и сроки приостановления проверки.

Согласно изменениям, внесенным в законодательство, требование о представлении пояснений в ходе камеральной налоговой проверки может быть направлено налогоплательщику только при выявлении налоговым органом ошибок либо несоответствий между уже имеющимися в его распоряжении сведениями. При получении указанного сообщения налогоплательщик в течение пяти дней должен либо представить

уточненную декларацию (расчет), либо пояснить причины возникновения противоречий, либо обосновать отсутствие таковых, подтвердив соответствующими документами достоверность данных, указанных в первоначально представленной декларации (расчете).

Изменениями в налоговое законодательство установлены ограничения на истребование налоговыми органами первичных документов при проведении камеральных проверок. Однако право налоговых органов на истребование первичных документов в ряде случаев сохраняется несмотря на введенные ограничения. Например, истребование первичных документов возможно в случаях, когда налогоплательщик заявляет о применении налоговых льгот, предъявляет требования о возмещении налога на добавленную стоимость, представляет декларацию (расчеты) по налогам, связанным с использованием природных ресурсов. При этом срок представления истребуемых документов в налоговые органы увеличивается с 5 до 10 дней, а исчисление срока начинается со дня вручения требования.

Нововведения в налоговое законодательство закрепляют общий для камеральной и выездной проверок порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки. Так, при обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, устанавливается обязанность составления налоговыми органами соответствующего акта (в том числе при проведении камеральной проверки).

Согласно принятым поправкам несоблюдение прав налогоплательщика на защиту, т.е. установление факта нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, является достаточным основанием для отмены вынесенного решения. Таким образом, например, необеспечение возможности участия налогоплательщика в рассмотрении материалов проверки или необеспечение налогоплательщику возможности представить объяснения по ее результатам может повлечь за собой отмену принятого решения.

Решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов проверки, вступает в силу по истечении десяти дней со дня его вручения лицу, в отношении которого оно было вынесено. Если на решение налогоплательщиком подана апелляционная жалоба, оно вступит в силу со дня принятия решения вышестоящего налогового органа. При этом налоговый орган вправе принять обеспечительные меры, которые направлены на исполнение решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки.

С 1 января 2007 года налоговый орган должен направить требование об уплате налога в течение трех месяцев со дня выявления недоимки, а если недоимка обнаружена по результатам проверки, – то в течение 10

дней с даты вступления в силу решения по проверке. Срок исполнения требования – 10 дней с даты его получения.

В течение двух месяцев после истечения вышеуказанного срока налоговая инспекция может принять решение о взыскании налога. В течение одного года (при условии принятия решения о взыскании) может быть принято решение о взыскании налога за счет имущества. В случае пропуска срока принятия решения о взыскании налога за счет денежных средств налоговый орган вправе в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования обратиться в суд с иском о взыскании задолженности. Пропущенный по уважительной причине срок обращения в суд может быть восстановлен судом.

Начиная с 2009 г. обжалование решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке будет возможно только после административного обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган. Мировой опыт показывает, что при эффективном функционировании досудебных процедур до разбирательства дела в суде доходит незначительное количество споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Предусмотренный переходный период позволит подготовиться к введению обязательного досудебного порядка рассмотрения споров. При этом необходимо отметить, что достижение необходимой степени эффективности функционирования досудебных процедур рассмотрения споров является постепенным процессом, основывающимся не только на совершенствовании законодательства, но и на изменении культуры и идеологии отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Повышение эффективности налогового администрирования, начатое с внесением изменений в законодательство в 2006 году, в среднесрочной перспективе повлечет за собой и иные изменения – так, внедрение новых принципов работы налоговой службы потребует проведения организационных преобразований в системе налоговых органов. В первую очередь, речь идет об отделах по работе с налогоплательщиками, по досудебному урегулированию налоговых споров (налоговому аудиту). Также будут приняты и внедрены административные регламенты деятельности налоговых органов, определяющие процедуры взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков – при рассмотрении заявления налогоплательщика, выдаче необходимых документов и других элементов работы с налогоплательщиками.

В настоящее время разрабатываются критерии оценки деятельности налоговых органов, которые будут учитывать не только эффективность мероприятий по контролю за соблюдением налогового законодательства, но и состояние работы с налогоплательщиками в целом. Анализ

результатов наблюдений в соответствии с этими критериями позволит более точно оценить результативность работы налоговых органов в связи с осуществляемыми изменениями, а также определить прочие направления совершенствования.

Налог на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость традиционно уделяется особое внимание при формулировании мер в области налоговой политики, так как данный налог является основным налоговым источником доходов федерального бюджета, и в силу этого обстоятельства любые проблемы с его администрированием чрезвычайно чувствительны как для государства, так и для налогоплательщиков. Более того, с учетом роста объемов экспорта особую важность приобрели вопросы, связанные с возмещением налога при налогообложении по нулевой ставке. Поэтому в последние годы был одобрен и вступил в силу ряд нововведений, направленных на приближение российского НДС к лучшим зарубежным аналогам, повышению его нейтральности и эффективности. В совокупности с рассмотренными изменениями в области администрирования налогов и сборов меры в области совершенствования НДС должны привести к снижению административной нагрузки на налогоплательщиков, действующих в соответствии с законодательством.

В соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ начиная с 2006 г. вступил в действие ряд таких важных норм, касающихся НДС, как переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате этого налога всеми налогоплательщиками по методу начисления, принятие к вычету налога, уплаченного поставщикам при осуществлении капитального строительства по мере осуществления затрат до завершения строительства, освобождение от налогообложения авансовых платежей при экспорте товаров и некоторые другие.

В соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2005 г. N 119-ФЗ с 1 января 2007 г. будет несколько изменен порядок возмещения НДС, уплаченного по материальным ресурсам экспортерами, при налогообложении по нулевой ставке. В частности, вводится единый порядок начисления и принятия к вычету налога как при операциях по реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке, так и при реализации товаров, облагаемых по нулевой ставке, одновременно отменяется требование о представлении отдельной налоговой декларации по операциям, облагаемым по нулевой ставке.

Подобные нововведения представляют собой попытку решить существующую в настоящее время и вызывающую многочисленные жалобы налогоплательщиков проблему систематической задержки в

возмещении экспортерам сумм налога, уплаченным при производстве (приобретении) экспортируемой продукции.

Также среди изменений налогового законодательства, связанных с налогом на добавленную стоимость, необходимо отметить следующие:

с 2007 года при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг уплата налога на добавленную стоимость производится платежным поручением на перечисление денежных средств;

с 2008 года будет увеличена до 1 квартала продолжительность налогового периода по НДС. Последнее решение приведет не только к разовому увеличению финансовых ресурсов предприятий (на сумму 260 млрд. рублей в 2008 году), но и позволит несколько облегчить администрирование НДС.

Налог на доходы физических лиц и единый социальный налог. В целом оправдал себя и не требует серьезных изменений налог на доходы физических лиц. Принятое решение о взимании данного налога по ставке в размере 13% в целом до сих пор соответствует современным экономическим условиям. Вместе с тем, в действующий порядок применения этого налога, начиная с 2007 г., будут внесены некоторые корректировки, связанные с совершенствованием применения его отдельных норм.

В частности, с 2007 года увеличивается размер существующих социальных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц на обучение в образовательных учреждениях и лечение в медицинских учреждениях Российской Федерации с 38 до 50 тыс. руб. Кроме того, в целях стимулирования развития добровольного медицинского страхования предлагается разрешить учитывать при определении социального вычета не только фактические расходы физических лиц на оплату своего лечения, но и их взносы страховым организациям по договорам добровольного личного медицинского страхования, которыми предусматривается оплата страховщиками медицинских расходов застрахованных физических лиц.

В отношении единого социального налога, который будет продолжать взиматься по регрессивной шкале налоговых ставок, вступающие в силу нововведения минимальны – в частности, для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, с 2007 года вводится отдельная, более льготная, шкала налоговых ставок.

Налог на прибыль организаций. В ближайшее время вступят в силу следующие изменения в налоговое законодательство в части налогообложения налогом на прибыль организаций.

Так, начиная с 2007 г. в соответствии с Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ организации получают право в полном размере уменьшать налоговую базу текущего года на сумму убытков, полученных в предыдущем году. Подобное решение, позволяющее в полном объеме переносить полученные в прошлом убытки на будущие периоды, позволит не только повысить нейтральность данного налога по отношению к экономическим решениям налогоплательщиков, но и создать дополнительные стимулы к осуществлению долгосрочных инвестиционных проектов. В 2002 – 2005 гг. совокупная сумма переносимого на текущий налоговый период убытка прошлых лет не могла превышать 30% от налоговой базы, а в 2006 г. – 50%.

Из мер, направленных на повышение привлекательности инвестиционной деятельности налогоплательщиков, можно также отметить введение "инвестиционной премии" (возможности отнесения на расходы отчетного (налогового) периода расходов на капитальные вложения в размере до 10%), право на применение которой вступило в силу с 1 января 2006 года, а также введение возможности с 2007 года равномерного, в течение одного года, отнесения на расходы затрат на осуществление любых НИОКР (в том числе не давшие положительного результата).

В целях финансовой поддержки сельскохозяйственных предприятий был принят и вступил в силу федеральный закон о продлении на 2006-2007 гг. применения нулевой ставки налога в отношении доходов, получаемых от реализации произведенной и реализованной налогоплательщиками сельскохозяйственной продукции.

Также в 2007 году вступают в силу изменения в налоговое законодательство, связанные с созданием в Российской Федерации такого источника финансирования деятельности некоммерческих организаций, как целевой капитал (эндаумент). Эти изменения предполагают исключение из доходов, учитываемых при определении налоговой базы налога на прибыль организаций, поступлений от благотворителей на формирование целевого капитала, доходов некоммерческих организаций от управления средствами целевого капитала, а также поступлений некоммерческих организаций – благополучателей от организаций – собственников целевого капитала.

Акцизы. Начиная с 2007 года вступают в силу решения в области реформирования системы акцизного налогообложения, которые были приняты с учетом накопленного опыта применения акцизов в России, а

также с учетом опыта зарубежных стран. В частности, в отношении акцизов на нефтепродукты (за исключением прямогонного бензина) в 2007 году будет прекращено использование "зачетной" системы уплаты акцизов, в соответствии с которой объектом налогообложения является приобретение бензина налогоплательщиками, имеющими свидетельство на осуществление операций с нефтепродуктами. Одновременно будет внедрен уже действовавший ранее в России порядок уплаты таких акцизов организациями-производителями нефтепродуктов. Действовавший в 2006 году порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты на основании свидетельства о совершении операций будет сохранен только в отношении прямогонного бензина.

На администрирование акцизов на алкогольную продукцию в 2007 году окажут влияние вступающие в силу некоторые изменения в налоговое и иное законодательство, связанные с уточнением введенного в 2006 г. нового механизма контроля за оборотом алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Применительно к акцизам на табачные изделия сохраняется система комбинированных ставок. Одновременно, начиная с 2007 г. в России будет постепенно (с достаточно длительным переходным периодом) внедряться система исчисления адвалорной составляющей акциза на табачные изделия, основанная на декларируемой производителем и указываемой на упаковке максимальной розничной цене табачных изделий. Такая система, применяемая во многих зарубежных странах, позволяет не только решить проблемы с обеспечением равномерного налогообложения по адвалорной ставке табачных изделий различных ценовых категорий и обеспечением собираемости данной составляющей акциза, но и решить некоторые проблемы, связанные с контролем за розничной торговлей табачными изделиями. Одновременно следует отметить, что вопросы снижения доступности табачных изделий и противодействия распространению курения должны решаться путем изменения величины ставок акциза, что, в свою очередь, в большой степени зависит от уровня акцизных ставок в сопредельных государствах.

Налогообложение добычи полезных ископаемых и пользования природными ресурсами. Решения в отношении налога на добычу полезных ископаемых, вступающие в силу в 2007 году, будут способствовать активной разработке новых месторождений, а также повышению эффективности добычи на действующих месторождениях с высокой степенью выработанности.

В соответствии с Федеральным законом от 27.07.2006 N 151-ФЗ устанавливается налоговая ставка 0% при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха

(Якутия), Иркутской области, Красноярского края (до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн. тонн), а также при добыче сверхвязкой нефти. С 2007 года применяются понижающие коэффициенты к налоговой ставке применительно к нефти, добываемой на месторождениях с высокой степенью выработанности. Одновременно, начиная с 2007 года вводится специфическая налоговая ставка НДС в размере 419 рублей за одну тонну добытой нефти (до этого момента налоговым законодательством была предусмотрена норма, согласно которой НДС при добыче нефти с 2007 года должен был взиматься по адвалорной ставке). Предусматривается, что специфическая налоговая ставка будет действовать до 2017 года.

В течение 2007-2009 гг. будет постепенно уменьшаться значение водного налога, который будет уплачиваться только в тех случаях, когда лицензии на водопользование были выданы налогоплательщикам до введения в действие Водного кодекса.

Прочие налоги. В 2007 году вступает в силу федеральный закон, предусматривающий внесение целого ряда уточнений в режим применения единого сельскохозяйственного налога. По многим позициям этот налог приближен к упрощенной системе налогообложения.

Также был принят федеральный закон, предусматривающий увеличение в два раза предельных ставок налога на игорный бизнес для игровых автоматов.

Основные направления совершенствования налоговой системы в среднесрочной перспективе

В среднесрочной перспективе будет продолжено совершенствование системы администрирования налогов в России. В частности, предполагается принятие следующих мер:

- а) совершенствование подходов к проведению налоговых проверок;
- б) повышение уровня информационного обеспечения и автоматизации налоговых органов;
- в) обеспечение информационного взаимодействия между налоговыми, таможенными, правоохранительными и иными органами;
- г) совершенствование системы государственной регистрации юридических лиц.

Также следует выделить комплекс вопросов, связанных с изменением системы налогообложения доходов от труда, однако решение этих вопросов необходимо осуществлять одновременно с принятием концептуальных решений о развитии системы пенсионного и социально

обеспечения, пенсионного, социального и медицинского страхования в долгосрочной перспективе.

Среди основных направлений, по которым предполагается развивать налоговую политику в среднесрочной перспективе, необходимо выделить следующие направления.

1. Контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения

В настоящее время получила широкое распространение практика минимизации обязательств по налогам с корпораций путем произвольного манипулирования ценами сделок при осуществлении операций между связанными или контролируруемыми лицами. В частности, среди способов намеренного уменьшения налоговых обязательств можно выделить регистрацию одной из сторон сделки в юрисдикции с пониженным налогообложением, использование налоговых льгот или специальных льготных налоговых режимов, наличие убытков по данным налогового учета, а также неуплату налогов в результате незаконной ликвидации предприятия-налогоплательщика.

Еще одним негативным эффектом использования трансфертного ценообразования группами компаний в условиях российской налоговой системы является перемещение мобильной налоговой базы между регионами страны, в результате чего за счет выгод, получаемых отдельными регионами, потери несет не только бюджетная система в целом, но и бюджеты прочих субъектов Российской Федерации.

В основе трансфертного ценообразования лежит использование в сделке цены, отклоняющейся от той цены, которая была бы применена двумя независимыми лицами, не связанными отношениями участия в капитале, общего контроля или сговора. Соответственно, если фактическая цена сделки отклоняется от цены, которая была бы применена независимыми лицами и величина которой определялась бы свойствами спроса и предложения на рынке, одна из сторон такой сделки получает выгоду за счет издержек другой стороны (в данном случае понятие выгоды и издержек рассматривается с точки зрения сравнения с состоянием, которое было бы достигнуто в случае совершения аналогичной сделки между независимыми лицами). По этой причине цену, по которой совершена подобная сделка, можно определить как трансфертную.

В данный момент для России актуальным является вопрос противодействия использованию подобных трансфертных цен связанными или контролируемыми компаниями в целях минимизации своих налоговых обязательств. При этом можно выделить следующие основные методы налоговой оптимизации с применением трансфертных цен:

1) Концентрация добавленной стоимости в компании, которая переводит экономическую выгоду в пользу третьего лица, а затем прекращает свою деятельность, не исполнив своих обязательств перед бюджетом

2) Концентрация прибыли в компании, уплачивающей налог на прибыль организаций в субъекте Федерации, предоставляющем льготные условия уплаты данного налога. При этом такие льготные условия могут существовать в форме:

- установления пониженной ставки налога на прибыль организаций (сниженной на 4 п.п. по сравнению со своей максимальной величиной);

- фактического снижения ставки налога на прибыль в больших размерах, чем это предусмотрено налоговым законодательством – путем предоставления субсидий из бюджета на сумму уплаченного налога сверх оговоренной суммы

3) Концентрация прибыли в контролируемых компаниях, являющихся налогоплательщиками в иностранных государствах с льготными условиями налогообложения.

4) Минимизация прочих адвалорных налогов с корпораций, взимающихся на территории Российской Федерации. Например, в связи с взиманием налога на добычу полезных ископаемых при добыче полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью, используются адвалорные ставки, в результате чего создаются стимулы к занижению цен по сделкам контролируемых налогоплательщиками НДС российских компаний-налогоплательщиков.

В отношении данных способов налоговой оптимизации следует отметить, что, с одной стороны, они являются достаточно простыми в использовании, т.к. не связаны со сложными операциями (с использованием бартерных операций, вексельных расчетов, аренды с обратным выкупом и т.д.), а с другой стороны, – при их осуществлении не во всех случаях трансферт налогооблагаемого результата в пользу связанного лица может осуществляться путем манипулирования ценами на рыночный (торгуемый) товар. Зачастую компания, основной деятельностью которой является производство и торговля какими-либо товарами, может концентрировать прибыль или добавленную в низконалоговых юрисдикциях или короткоживущих предприятиях путем осуществления сделок с реальными или фиктивными услугами (консультационными, рекламными) или нематериальными активами (лицензиями, торговыми марками, авторскими правами).

Следует отметить, что цели применяющихся в мировой практике правил регулирования трансфертного ценообразования несколько шире задач борьбы с перечисленными выше способами налоговой оптимизации. Под трансфертным ценообразованием в мировой практике понимается

собственно ценообразование между связанными компаниями, при этом компании, применяющие трансфертные цены, могут не преследовать цели уклонения от налогообложения, а использовать трансфертные цены только в силу структуры корпорации. Регулирование трансфертного ценообразования в общепринятом понимании этого термина обладает несколько иным содержанием: перед налоговыми органами стоит необходимость ответа на вопросы:

- приводит ли ценообразование между связанными лицами к минимизации налоговых обязательств компании (холдинга) в целом по сравнению с ситуацией, при которой составные части этой компании являлись бы полностью независимыми лицами;

- если такая минимизация происходит, то каким образом следует распределить налоговый результат между сторонами сделки, чтобы налоговые обязательства каждой из сторон являлись эквивалентными обязательствам, которые возникли бы в случае, если стороны сделки являлись независимыми компаниями.

Таким образом, основной задачей налоговых органов является не предотвращение использования трансфертных цен, а недопущение бюджетных потерь какого-либо государства от их использования. При этом в условиях глобализации экономики, концентрации капитала и появления крупных транснациональных корпораций трансфертное ценообразование представляет собой явление, существование которого объективно вызвано этими причинами.

Как следствие такой постановки задачи основной целью налоговых органов при регулировании трансфертного ценообразования является определение "цены на расстоянии вытянутой руки", т.е. той цены на аналогичный товар, которая была бы установлена в аналогичной сделке между независимыми лицами с аналогичными характеристиками. Во многих случаях (например, при определении цен на комплектующие, которые поставляются одним подразделением крупной корпорации другому подразделению, для изделий, которые в мире производятся только этой корпорацией) не существует аналогичного товара или услуги (или, по крайней мере, налогоплательщик имеет возможность доказать уникальность своей продукции), поэтому различными руководствами и законодательными актами рекомендуется использовать сложные методы распределения экономического результата сделки между связанными лицами, основанные на распределении между сторонами издержек, прибыли и т.д.

В российской ситуации, где также присутствует проблема регулирования трансфертного ценообразования в понимании законодательства зарубежных стран, проблема манипулирования ценами в целях уклонения от налогообложения носит несколько иной характер.

Основной задачей налоговых органов является применение мер, предотвращающих такого рода манипулирование. При распределении налогового результата между сторонами сделки в соответствии с ценами, которые были бы применены в случае несвязанного характера сторон сделки, должны применяться санкции административного или уголовного характера. При этом под контролем налоговых органов в этом направлении находятся не только сделки между формально связанными компаниями, но и другие сделки, в отношении которых есть обоснованные подозрения о манипулировании ценами по предварительному сговору в целях минимизации налоговых обязательств.

Однако регулирование трансфертного ценообразования и предотвращение манипулирования ценами сделок в целях налоговой оптимизации имеют и общие черты. Так, при трансфертном ценообразовании также возможна ситуация, когда связанные налогоплательщики не имеют иных оснований к установлению цены, отклоняющейся от "цены на расстоянии вытянутой руки", кроме уклонения от налогообложения, что должно повлечь за собой не только перераспределение и перерасчет налоговых обязательств сторон сделки, но также и применение санкций. Поэтому ряд инструментов, используемых при регулировании трансфертного ценообразования, вполне применим для предотвращения манипулирования ценами сделок в целях налоговой оптимизации.

Нормы российского законодательства в настоящее время не позволяют в полной мере контролировать налогообложение при использовании трансфертного ценообразования. Прежде всего, речь идет о статьях 20 ("Взаимозависимые лица") и 40 ("Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения") Налогового кодекса Российской Федерации.

В частности, статья 20 содержит основания, согласно которым лица могут быть признаны взаимозависимыми. При этом такими основаниями являются участие в капитале в случае, если доля этого участия превышает 20 процентов, должностное подчинение физических лиц, а также семейные и родственные отношения. Также статьей установлено право суда признавать лица взаимозависимыми по иным основаниям в случае, если отношения между лицами могут повлиять на результаты сделок между ними. Однако действующая редакция статьи 20 НК РФ недостаточно подробно и рассчитана на признание лиц взаимозависимыми лишь в простейших случаях. Между тем, группами компаний и транснациональными корпорациями, как правило, используются достаточно сложные структуры собственности и контроля в отношении контролируемых организаций, которые не могут быть признаны взаимозависимыми в соответствии с действующим законодательством

(например, действующая редакция статьи 20 НК РФ не позволяет признать взаимозависимыми две организации, являющиеся дочерними по отношению к одной и той же материнской организации).

В статье 40 содержатся нормы, позволяющие контролировать цены сделок между налогоплательщиками, а также доначислять налоговые обязательства в случае, если фактическая цена сделки привела к их занижению по сравнению с ситуацией, когда сделку по реализации данного или сопоставимого товара (работы, услуги) в сопоставимых условиях осуществляли два независимых лица.

Статьей 40 НК РФ установлено, что налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в случае сделок между взаимозависимыми лицами, при осуществлении товарообменных (бартерных) сделок, внешнеэкономических сделок, а также в случае, если цена сделки отклоняется более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по сопоставимым сделкам (сделкам с идентичными или однородными товарами) в течение непродолжительного периода времени.

Действующее законодательство предусматривает, что если по результатам контроля цены сделки выясняется, что фактические цены отклоняются более чем на 20% от цен, которые использовались бы в рыночных условиях, налоговый орган вправе доначислить налоги исходя из рыночных цен. Также статья 40 содержит порядок определения идентичных и однородных товаров, содержит указания на источники информации о рыночных ценах, предписывает использовать метод последующей реализации и затратный метод определения рыночной цены в случае, если информации о ценах на идентичные или однородные товары не существует.

Необходимо отметить, что действующая конструкция статей 20 и 40 НК РФ практически не позволяет эффективно противодействовать уклонению от налогообложения с использованием трансфертного ценообразования. Так, норма о том, что основанием для контроля за ценами сделок может являться отклонение используемой налогоплательщиком цены от уровня цен, использовавшихся тем же налогоплательщиком ранее применительно к идентичным или однородным товарам, позволяет подвергать контролю все осуществляемые сделки, не принимая во внимание взаимосвязь или общий контроль сторон сделок. Анализ судебной практики подтверждает, что именно 20-процентное отклонение фактических цен сделок от цен, используемых налогоплательщиками по сделкам с сопоставимыми товарами, в большинстве случаев используется в качестве основания для доначисления налогов по статье 40 НК РФ. При этом не требуется доказывания наличия взаимосвязи сторон сделки или их нахождения под общим контролем.

Таким образом, российское налоговое законодательство презюмирует, что существенное отклонение цены от ранее использовавшихся является достаточным основанием предполагать наличие взаимосвязи между сторонами сделки, что, в свою очередь, должно служить основанием для контроля за ценами сделок. Между тем, отклонение фактических цен сделок от ранее использовавшихся тем же налогоплательщиком не обязательно может свидетельствовать о наличии взаимосвязи между сторонами сделки. В международной практике именно то обстоятельство, что отношения между лицами не могут рассматриваться как отношения "на расстоянии вытянутой руки", является основанием для ценового контроля, что, конечно, усложняет процесс доказывания минимизации налоговых платежей и доначисления налогов, однако позволяет не контролировать все цены всех сделок (т.е. не осуществлять сплошной контроль), а также доначислять налоги в случае использования трансфертного ценообразования для любой минимизации налоговых обязательств, а не только в тех случаях, когда такая минимизация вызвана более чем 20-процентным отклонением от цен "на расстоянии вытянутой руки". Информация о существенном отклонении фактических цен сделки от их рыночного уровня может служить лишь поводом для налоговых органов для осуществления проверки взаимозависимости лиц, применяющих данные цены, но не для доначисления налогов.

Доначисление налогов на основании применения трансфертного ценообразования является одним из самых трудоемких видов расследования для налоговых органов, однако действующее налоговое законодательство позволяет минимизировать издержки налоговых органов по проведению налогового контроля в этой области и приводит к несению дополнительных издержек налогоплательщиками, которые зачастую являются добросовестными, не использующими трансфертное ценообразование, но по каким-то причинам допускающими колебания цен, превышающие установленные налоговым законодательством пределы. Одновременно крупные корпорации, которые действительно применяют трансфертное ценообразование и значительно минимизируют налоговые обязательства, могут находиться вне области контроля налоговых органов, т.к. формулировки статьи 20 затрудняют доказывание взаимосвязанного характера сторон сделки, ценовые отклонения, применяемые сторонами сделок, находятся в пределах предусмотренного статьей 40 Налогового кодекса 20-процентного коридора (что не исключает существенных объемов налоговой оптимизации при значительных суммах сделок), а методы определения рыночных цен и источники информации о них недостаточно детально регламентированы в статье 40 НК РФ (что актуально при осуществлении сделок, например, с компаниями, зарегистрированными в иностранных низконалоговых юрисдикциях). В результате, действующие нормы статей 20 и 40 НК РФ не только не

позволяют эффективно бороться с минимизацией налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования, но и в ряде случаев могут приводить к дополнительным издержкам добросовестных налогоплательщиков.

Действующее законодательство, помимо рассмотренного глобального недостатка, характеризуется еще рядом недостатков, которые сводятся, главным образом, к недостаточной проработанности и конкретности положений статей 20 и 40 НК РФ. На устранение всех этих недостатков и предполагается направить законодательные новации в среднесрочной перспективе.

Изменение налогового законодательства в области противодействия трансфертному ценообразованию предполагается производить по следующим направлениям:

а) Определение взаимозависимости лиц.

Наличие взаимной зависимости между сторонами сделок, подлежащих контролю с позиций трансфертного ценообразования, должно являться основной причиной для проведения такого контроля. При этом необходимо отметить, что, как правило, крупные холдинги, включающие большое количество компаний, построены с использованием достаточно сложных схем и отношений собственности, поэтому помимо закрытого перечня случаев взаимной зависимости предполагается ввести в законодательство порядок определения долей прямого и косвенного участия одной организации в этих целях, а также сохранить возможность признания лиц взаимозависимыми на основании судебных решений с учетом определения взаимной зависимости, данного в Налоговом кодексе.

Вместе с тем, предлагается значительно расширить перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми, включив в этот перечень большее по сравнению с существующим количество случаев признания лиц взаимозависимыми, а также приведя открытый перечень оснований, на основании которых может быть принято судебное решение о признании лиц взаимозависимыми. Подобное расширение положений о признании лиц взаимозависимыми позволит повысить эффективность действующего порядка признания лиц взаимозависимыми, при котором обязательно наличие судебного решения о таком признании.

б) Установление закрытого перечня контролируемых сделок

Если в случае доначисления налогов на основании нарушения положений глав второй части Налогового кодекса решения о доначислении принимаются на основании суждений налоговых органов о соответствии действий налогоплательщика положениям налогового законодательства (в частности, определяющих налоговые ставки, базы, прочие элементы налогообложения), то при контроле за трансфертным ценообразованием налоговые органы вынуждены принимать решения на основании суждений

о соответствии действий налогоплательщика таким нерегламентируемым категориям, как сопоставимые условия, идентичные или однородные товары, обычные затраты и прибыль и т.д.

Подобные категории скорее носят общеэкономический характер, поэтому полностью формализовать их определение не представляется возможным. Однако принятие решений на основании подобных оценочных суждений требует, во-первых, максимально возможной степени формализации порядка вынесения решений, а во-вторых, – высокой степени защиты налогоплательщика в случае вынесения налоговыми органами необъективных решений. Действующее законодательство в части регламентации контроля за трансфертным ценообразованием не содержит ни того, ни другого.

Поэтому предполагается помимо прочих положений налогового законодательства предусмотреть наличие закрытого перечня сделок, цена которых в целях налогообложения может быть скорректирована налоговыми органами. Речь идет, в первую очередь, о сделках между взаимозависимыми лицами, а также о сделках между лицами, взаимная зависимость которых может презюмироваться в силу особых условий заключения таких сделок – внешнеторговые сделки с компаниями, являющимися налогоплательщиками в низконалоговых юрисдикциях, а также товарообменные (бартерные) сделки. Следует особо отметить, что предполагается отказаться от такого основания контроля за ценами сделок, как колебания цен в зависимости от контрагента и времени заключения сделки.

в) Введение специального декларирования о контролируемых сделках и требований к перечню документов налогоплательщика, обосновывающих применяемые им трансфертные цены в сделках с взаимозависимыми лицами

С учетом предполагаемого введения в законодательство определения контролируемых сделок и установления их закрытого перечня планируется предусмотреть в Налоговом кодексе обязанность организаций, совершающих контролируемые сделки, по уведомлению налоговых органов о фактах совершения таких сделок и их основных параметрах. Такое уведомление может быть представлено в налоговые органы, например, в виде специальной декларации о контролируемых сделках, прилагаемой к декларации по налогу на прибыль организаций, либо к декларации, представляемой в рамках специальных налоговых режимов.

В силу того, что в общем случае трансфертная цена – это не способ уклонения от налогообложения, а любая цена сделки между взаимозависимыми лицами, представляется нецелесообразным применение штрафных санкций к налогоплательщикам, которые обосновали применение тех или иных цен в контролируемых сделках с

взаимозависимыми лицами в соответствии с общераспространенными методами.

В этой связи предлагается ввести в законодательство требование о том, что при доначислении налога в случае применения налоговыми органами положений Налогового кодекса в части изменения цены сделки в налоговых целях не применяются штрафные санкции, если налогоплательщик на момент совершения сделки располагал документами, обосновывающими рыночный характер фактической цены сделки с взаимозависимыми лицами, а также представил в налоговые органы достоверную информацию о совершении контролируемых сделок по итогам налогового периода.

г) Введение института предварительных соглашений о ценообразовании.

В рамках совершенствования налогового законодательства в части регулирования трансфертного ценообразования предполагается ввести в Налоговый кодекс инструмент предварительных соглашений о ценообразовании между налогоплательщиками, заключающими контролируемые сделки, и налоговыми органами. Этот инструмент широко используется в мировой практике и позволяет взаимосвязанным лицам до совершения контролируемых сделок заключить соглашение, в рамках которого фиксируются методы определения цены сделки, которые не ведут к занижению сумм начисляемого налога. В случае полного выполнения условий таких соглашений цена сделки в целях налогообложения признается рыночной без дополнительных оценок. При этом в соответствии с международной практикой предполагается ввести платный для налогоплательщиков характер подготовки и заключения таких соглашений (уплату государственной пошлины за рассмотрение заявления налогоплательщика о заключении соглашения).

Вместе с тем, практическое внедрение института соглашений о ценообразовании необходимо осуществлять лишь по мере накопления налоговыми и судебными органами необходимой практики применения новых положений налогового законодательства по трансфертному ценообразованию, повышения квалификации работников налоговых органов. Поэтому введение в действие возможности использования соглашений о ценообразовании возможно не ранее 2010 года.

д) Введение новых требований к методам оценки диапазона рыночных цен, а также принципам их применения.

Применение методов оценки рыночной цены (или, в терминологии международного налогообложения, "цены на расстоянии вытянутой руки") является наиболее сложным элементом применения налогового законодательства в части противодействия трансфертному ценообразованию. Даже в простейшем случае, при наличии множества

сделок с товарами (работами, услугами), аналогичными по своим характеристикам объекту контролируемой сделки, необходимо определить в законодательстве характеристики товаров (работ, услуг), являющихся однородными (идентичными), а также определить правила, в соответствии с которыми из множества цен, используемых в таких сделках налоговые органы выбирают значение рыночной цены, используемой при принятии решения о доначислении (отказе от доначисления) налога.

Также речь идет о необходимости признания факта наличия диапазона рыночных цен как некоторого интервала значения цен сделок, которые сложились при сделках между взаимозависимыми лицами, о применении различных методов оценки рыночной цены в случае отсутствия информации о сделках с однородными товарами, о порядке действий налоговых органов при наличии биржевых цен на товары и т.д. При этом положения Налогового кодекса в этой части для их эффективного применения должны быть обязательно дополнены нормативно-методическими документами, имеющими разъяснительный характер².

В этой связи в среднесрочной перспективе предлагается значительно расширить положения Налогового кодекса в части противодействия трансфертному ценообразованию (возможно путем введения новой главы, посвященной регулированию рассмотренных выше проблем). В частности, речь идет об уточнении критериев идентичности и сопоставимости товаров, а также работ и услуг, определении условий сопоставимости сделок и их условий, порядка расчета интерквартильного интервала рыночных цен, а также различных показателей рентабельности, порядка применения различных методов определения рыночных цен на основании данных бухгалтерской отчетности, ответственности за нарушение отдельных положений налогового законодательства о трансфертном ценообразовании, регламенте использования различных источников информации о ценах, включая официальные и общедоступные, а также о множестве прочих нововведений в первую и вторую части Налогового кодекса, иные законодательные акты.

Срок вступления в силу: 01.01.2008 – 01.01.2010

2. Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российским лицам

В целях повышения конкурентоспособности российской налоговой системы и создания благоприятного инвестиционного климата предполагается применять нулевую ставку налога на прибыль организаций

² В практике международного налогообложения примером такой рекомендации является Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию

при получении дивидендов российскими лицами. Среди деталей предполагаемых к принятию мер следует отметить следующие:

а) Освобождение от налогообложения налогом на прибыль организаций дивидендов, получаемых при стратегическом участии российской организации в российской или иностранной организации, выплачивающей дивиденды. Критерий стратегического участия предлагается установить в виде доли участия организации не менее 50%, при выполнении условия, согласно которому в абсолютном выражении такая доля составляет не менее 500 млн. руб.

б) Снижение ставки налога на дивиденды, выплачиваемые физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации, до 15%. В настоящее время такая налоговая ставка составляет 30%.

Срок вступления в силу: 01.01.2008

3. Регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний

Разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями с помощью оффшорных компаний и стран, имеющих низкий уровень налогообложения. В практике налогообложения некоторых стран применяется правило, при котором не распределяемый между учредителями (собственниками) доход иностранной дочерней компании или его часть может рассматриваться в целях налогообложения налогом на прибыль как доход ее владельца (т.е. материнской компании). Таким образом, предотвращается вывод дохода материнской компании под действие низконалоговых юрисдикций в результате последовательности сделок.

Для введения в законодательство принципа налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний предполагается, в первую очередь, законодательно определить понятие такой компании, основываясь на определении взаимозависимых лиц, а также стратегического участия в организации. Также предполагается ввести обязанность для российских компаний или компаний-резидентов указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные компании. В законодательстве должен указываться ряд условий, которые будут обуславливать возникновение налоговой обязанности у российских налогоплательщиков в отношении прибыли, полученными иностранными контролируемыми компаниями. Обязательным также должно являться предоставление налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной

компании и уплате налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании. Уклонение от этого обязательства должно приравниваться к налоговому правонарушению и наказываться взиманием штрафов.

При введении в законодательство норм о контролируемых иностранных компаниях необходимо обеспечить возможности эффективного налогового администрирования в части получения налоговыми органами необходимой информации и, соответственно, осуществления контролирующих функций. Для реализации подобных законодательных норм особенно важны двусторонние и многосторонние договоры об обмене информацией по налоговым вопросам. Однако в среднесрочной перспективе основной задачей будет являться подписание договоров об обмене информацией с вполне определенными странами и территориями. Необходимо обеспечить получение налоговыми органами двух видов сведений: данные, идентифицирующие национальных акционеров, подпадающих под режим контролируемых иностранных компаний, и финансовую информацию, необходимую для расчета полученного дохода.

Важность включения таких положений в российское налоговое законодательство в качестве сдерживающего фактора в отношении сокрытия доходов в с применением дочерних компаний, осуществляющих свою деятельность в оффшорных зонах, должна сопровождаться внесением изменений в законодательстве и наработкой налоговыми органами практики в области налогового контроля.

В тесной связи с проблемой налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний находится определение в налоговом законодательстве понятия налогового резидента применительно к налогоплательщикам – юридическим лицам и введение понятия консолидированного налогоплательщика налога на прибыль организаций. Включение таких норм в российское законодательство должно быть осуществлено одновременно. Следует также отметить, что внедрение в российское законодательство норм, относящихся к налогообложению прибыли иностранных контролируемых компаний, потребует изменений в главы 23 и 25 Налогового кодекса.

Срок вступления в силу: 01.01.2009

4. Проблемы определения налогового резидентства юридических лиц

Действующее налоговое законодательство Российской Федерации не использует термин «юридическое лицо – налоговый резидент Российской

Федерации», употребляя вместо него термин «российская организация»³. Данное определение является очень узким, и главный его недостаток состоит в том, что оно не учитывает как экономическую связь между организацией и ее учредителями, так и между организацией и ее дочерними компаниями.

В среднесрочной перспективе крайне актуальным является внесение в налоговое законодательство понятия резидентства юридических лиц на основе нескольких критериев: критерия «места управления» и критерия резидентства участников юридического лица, владеющих в нем контрольным пакетом.

Совокупность предлагаемых двух критериев необходима для того, чтобы предотвратить ситуацию, при которой физические лица – налоговые резиденты учреждают юридическое лицо в другом государстве, в котором приняты более низкие ставки налогообложения прибыли, без намерения фактически осуществлять хозяйственную деятельность в этом государстве, а исключительно в целях минимизации своих российских налоговых обязательств.

При этом каждый их двух критериев может являться конкретизацией и уточнением другого, так как высшие органы управления, состоящие из числа участников юридического лица, обычно имеют место нахождения в том государстве, резидентами которого являются основные (с точки зрения доли в капитале организации) участники. Поэтому предлагаемое расширение содержания определения юридического лица как налогового резидента Российской Федерации позволит исключить возможность для такого способа уклонения от налогообложения.

Если зарегистрированная в оффшорной зоне организация будет признана налоговым резидентом Российской Федерации на том основании, что она контролируется налоговыми резидентами Российской Федерации, то указанная организация в отношении полученных доходов должна будет доплатить в российский бюджет налог на прибыль по ставке, составляющей разницу между ставкой налога на прибыль в государстве, где она зарегистрирована, и российской ставкой.

Уточнение положений российского налогового законодательства в области определения налогового резидентства потребует внесения изменений в главу 25 Налогового кодекса РФ.

Срок вступления в силу: 01.01.2009

5. Введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций

³ Согласно Налоговому кодексу РФ к российским организациям относятся юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Особенностью российской налоговой системы является необходимость ее функционирования в условиях федеративного государства и многоуровневой бюджетной системы. В этой связи перенос налогоплательщиками центра формирования прибыли в целях налогообложения в иной субъект Федерации приводит к возникновению проблем с доходами бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Помимо этого, невозможность в настоящее время консолидации налоговых обязательств различных налогоплательщиков, входящих в один холдинг или группу компаний, создает стимулы для применения трансфертных цен внутри холдинга для перераспределения финансовых ресурсов, что также негативно сказывается на налоговых доходах региональных и местных бюджетов.

В этой связи предлагается внедрить в Российской Федерации широко используемый в зарубежных странах институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль организаций, позволяющий суммировать финансовый результат в целях налогообложения различным налогоплательщикам, входящим в состав холдинга или группы компаний. При этом распределение платежей налога на прибыль такого консолидированного налогоплательщика между бюджетами субъектов Российской Федерации будет осуществляться по аналогии с действующими в настоящее время правилами распределения между бюджетами налога, исчисленного в отношении обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами, – то есть пропорционально средней арифметической доле компании-участника консолидированной группы в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы. Это позволит избежать ситуации, наблюдаемой в настоящее время, при которой факт регистрации центра прибыли группы компаний в качестве налогоплательщика в каком-либо субъекте Российской Федерации приводит к резкому увеличению поступлений налога на прибыль организаций в бюджет данного субъекта Федерации за счет уменьшения доходов иных регионов, в которых осуществляют свою деятельность прочие компании – участники данной консолидированной группы. Также внедрение подобного инструмента позволит более справедливо распределить поступления налога на прибыль организаций между субъектами Российской Федерации в соответствии местом осуществления экономической деятельности без применения норм о контроле за трансфертным ценообразованием.

В рамках внедрения этого института предполагается решить следующие задачи:

а) Определение характеристик холдинга или группы налогоплательщиков, для которых возможно консолидация в целях налогообложения налогом на прибыль организаций.

б) Внедрение возможности перерасчета налоговых обязательств за прошедшие налоговые периоды при изменении состава лиц, формирующих консолидированного налогоплательщика.

в) Определение особенностей консолидации в налоговых целях для предприятий, относящихся к отдельным секторам экономики (банкам, страховым организациям, финансовым учреждениям).

г) Определение механизма консолидации, а также лица, ответственного за исчисление и уплату в бюджет налога на прибыль организаций в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.

д) Система консолидированной отчетности о прибыли группы компаний должна иметь следующие основные характеристики:

- материнская компания несет ответственность за подачу декларации от имени всех компаний-членов группы;
- группой компаний считаются компании, прямо или косвенно принадлежащие материнской компании, на основании критерия, в виде минимальной доли участия;
- компании-члены группы принимают решение о подаче деклараций о доходах в консолидированной форме⁴;
- в налоговых целях не принимаются во внимания последствия операций внутри группы (например, распределений дивидендов и сделки между членами группы);
- целесообразно предоставить право на зачет чистых убытков одной компании-члена группы против чистых прибылей других членов группы, поскольку результаты экономической деятельности компаний должны консолидироваться;
- особые правила должны действовать в отношении зачета чистых убытков, понесенных за период, предшествующий году консолидации, в счет прибылей группы, кроме того, должны быть предусмотрены ограничения на использование чистых убытков компаниями-членами, которые выходят из группы;
- наличие договора о распределении налоговой обязанности между компаниями-членами группы, которым определяются их взаимные относительные обязанности, не смотря на то, что юридически все члены группы должны солидарно и по отдельности нести налоговую обязанность всей группы;

⁴ Такая новация повлечет внесение соответствующих изменений в корпоративное законодательство РФ.

- необходимо ввести определенный метод учета экономического вклада компаний-членов в группу компаний, экономических льгот, полученных компаниями-членами, а также способов корректировки в случае выхода компании из группы;
- необходимо ввести особые требования к сведению и ведению консолидированной отчетности.

С введением понятия консолидированного налогоплательщика устраняются проблемы, связанные с трансфертным ценообразованием, применительно к ситуации внутри страны.

Иными словами, ситуация когда аффилированные (дочерние) компании манипулируют ценами сделок, совершаемых между ними, с целью переноса дохода или расходов на компанию, которая декларирует наилучший результат с точки зрения налогов среди всех компаний группы, будет пресечена.

Срок вступления в силу: 01.01.2009

6. Совершенствование налога на добавленную стоимость

Несмотря на опасения, связанные со снижением собираемости налога на добавленную стоимость, изменения в законодательстве об НДС, вступившие в действие в последние годы, в целом направлены на повышение его эффективности. В этой связи некоторое снижение поступлений НДС в бюджет в 2006 году по сравнению с 2005 годом было вызвано двумя причинами. Во-первых, это высокий уровень дополнительных поступлений данного налога в бюджет в 2005 году, связанный с реализацией обеспечительных мер против отдельных налогоплательщиков⁵, что внесло искажения в базу для сравнения. Во-вторых, использование несимметричных переходных правил при введении в 2006 году обязательного использования метода начислений при определении момента возникновения налоговых обязательств по НДС, а также переход на общий порядок применения налоговых вычетов при осуществлении капитального строительства, при котором в текущем налоговом периоде принимаются к вычету не только суммы НДС по полученным товарам (работ, услугам) капитального характера за прошедший налоговый период, но и определенная доля НДС, уплаченного поставщикам капитальных товаров (работ, услуг) до введения нового порядка, привели к временному увеличению объема дополнительных налоговых вычетов, которые, в отличие от прочих вычетов, не сопровождаются начислением налога в том же налоговом периоде у поставщиков данных товаров (работ, услуг). Также на объем поступлений

⁵ В частности, поступлением в бюджет в январе 2005 года сумм погашения налоговой задолженности НК ЮКОС после реализации АО "Юганскнефтегаз"

НДС в бюджет оказало влияние освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость любых сумм авансовых платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), реализация которых облагается по ставке 0 процентов (в частности, при экспорте).

Оценки динамики поступлений НДС в федеральный бюджет в 2006 году, произведенные с учетом перечисленных факторов, свидетельствуют о росте объемов поступлений данного налога по сравнению с предыдущим годом. Также необходимо указать на то, что проведенные изменения налогового законодательства привели к повышению эффективности налога на добавленную стоимость, позволили устранить многие из еще сохранявшихся в данном налоге препятствий к осуществлению инвестиций в форме капитальных вложений. Одновременно в условиях благоприятной ситуации с бюджетными доходами в настоящее время ущерб от неизбежных временных потерь поступлений по рассмотренным выше причинам представляется незначительным для федерального бюджета.

В этой связи в области налога на добавленную стоимость в среднесрочной перспективе представляется необходимым решение следующих проблем:

а) Упорядочение ситуации с возмещением НДС из бюджета при применении нулевой налоговой ставки.

Необходимо отметить, что вопрос организации возмещения НДС при превышении сумм налоговых вычетов над суммами начисленного НДС является ключевым для обеспечения эффективности функционирования налога на добавленную стоимость в целом. Без эффективно функционирующей системы возмещения налога на добавленную стоимость, основанного на классической, зачетной, схеме исчисления и уплаты, НДС создает значительные искажения для некоторых групп налогоплательщиков, которые влекут за собой существенные издержки, связанные с исполнением налогового законодательства. Невозможность получения налогоплательщиками, полностью исполняющими требования налогового законодательства, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным приводит к значительной потере ресурсов налогоплательщиков, что в свою очередь, создает стимулы к оптимизации закупок с точки зрения уплачиваемого поставщикам налога, а также подрывает конкурентоспособность экспортного сектора экономики. Однако также следует указать на то обстоятельство, что возмещение значительных сумм налога из бюджета создает возможности для злоупотреблений как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны органов налогового администрирования. Поэтому проблеме возмещения НДС уделяется особое внимание при разработке и совершенствовании налогового законодательства.

С 1 января 2007 года осуществлен переход к единой декларации по налогу на добавленную стоимость – первый шаг к приближению российской системы возмещения НДС к лучшей международной практике. Однако при изменении применяющейся системы возмещения НДС необходимо иметь в виду, что основные способы уклонения от налогообложения при возмещении налога связаны не с неправомерным применением экспортером нулевой ставки или применением налогоплательщиком права на налоговый вычет налога, уплаченного при приобретении материальных ресурсов, а с неправомерным неначислением налога одним или несколькими поставщиками. В этой связи предлагается в среднесрочной перспективе вернуться к рассмотрению вопроса о составе перечня документов, подтверждающего право на применение нулевой ставки, имея в виду, что право на применение нулевой ставки налогоплательщику дает факт потребления товаров за пределами Российской Федерации, т.е. для подтверждения применения нулевой ставки необходимо, прежде всего, подтвердить факт вывоза товара за пределы таможенной территории России в режиме экспорта, что означает сокращение соответствующего перечня документов. Однако такое сокращение представляется возможным только после апробации и внедрения автоматизированных информационных методов, предлагаемых ниже.

Одновременно с 1 января 2007 года осуществлен переход к уведомительному порядку возмещения НДС, при котором не предполагается обязательное представление в налоговые органы отдельной налоговой декларации при реализации товаров с применением налоговой ставки 0 процентов. Этот порядок не предполагает освобождения налогоплательщика от представления документов, обосновывающих право на применение нулевой ставки, однако в соответствии с этим порядком документы должны представляться не каждый раз по окончании налогового периода. Налоговые органы вправе проводить камеральную проверку, в ходе которой такие документы должны быть представлены.

Представляется, что указанные меры в среднесрочной перспективе будут дополнены следующими положениями, направленными на совершенствование администрирования НДС, а также – на снижение издержек налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства:

- введение положения, согласно которому, в случае если документы, предусмотренные для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов, ранее представлялись налогоплательщиком в налоговый орган и соответствуют требованиям статьи 165 Налогового кодекса, то повторное их представление не требуется при условии письменного

уведомления налогоплательщиком налогового органа о данном факте с указанием периода их представления, а также реквизитов этих документов;

- введение специального реестра таможенных деклараций, представление которого экспортерами допускается при вывозе товаров, который должен содержать сведения о фактически вывезенных товарах с отметками таможенных органов в установленном порядке, т.е. отказ от обязательного предоставления всех таможенных деклараций с отметками таможенных органов⁶.

Высвободившиеся ресурсы налоговых органов предполагается направить на совершенствование налогового контроля в отношении уплаты НДС прочими налогоплательщиками, включая поставщиков материальных ресурсов.

Следует отметить, что принятие подобных мер также будет связано со значительным одномоментным снижением поступлений НДС в бюджет (за счет роста возмещения), что также предполагает необходимость их принятия в период благоприятной ситуации с бюджетными доходами, т.е. в ближайшее время.

б) Введение системы регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС

Предполагается, что организации и индивидуальные предприниматели не будут по умолчанию признаваться налогоплательщиками НДС с момента государственной регистрации. Будет создана отдельная система регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС, в рамках которой лицам будут присваиваться отдельные идентификационные номера налогоплательщиков НДС, в обязательном порядке указываемые на счете-фактуре. При этом реестр налогоплательщиков НДС будет открытым и публичным и размещен в сети Интернет.

Регистрация в качестве налогоплательщиков НДС будет обязательной для всех организаций и индивидуальных предпринимателей, выручка от реализации услуг которых превышает некоторую законодательно установленную величину (от 4 до 20 млн. руб. в год⁷). При этом при регистрации новой компании необходимо установить срок, в течение которого налогоплательщик должен достигнуть этот объем выручки, для того чтобы регистрация в качестве налогоплательщика НДС стала для него обязательной. Вместе с тем, для налогоплательщиков,

⁶ При проведении камеральной проверки налоговый орган должен иметь право истребовать таможенные декларации с отметкой таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта, включенные в реестр.

⁷ При установлении величины указанного порога предполагается принимать во внимание действующие критерии освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС, а также максимальные критерии выручки от реализации, дающие право на применение упрощенной системы налогообложения.

объем выручки которых составляет величину, не превышающую установленный предельный объем, регистрация в качестве налогоплательщиков НДС должна являться добровольной.

Предполагается, что введение специальной регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС позволит предотвратить возникновение случаев, имеющих место в настоящее время, при которых в случае выявления в результате налоговой проверки факта предъявления покупателю лицом, не являющимся налогоплательщиком (освобожденным от налогообложения), налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) налоговые органы отказывают покупателю в праве на применение соответствующего налогового вычета.

Требования к информации, представляемой налогоплательщиками, а также критерии, предъявляемые к лицам, представившим заявления о присвоении идентификационного номера налогоплательщика НДС, предполагается установить как однозначные, исключающие двойственность применения, а действия налоговых органов будут строго регламентированы и не будут предусматривать право налогового инспектора в выборе вариантов решений. При этом инструмент специальной регистрации налогоплательщиков НДС позволит проводить дополнительную проверку достоверности сведений, представляемых налогоплательщиком (о своем местонахождении, учредителях, руководстве) с целью недопущения неправомерной ликвидации без выполнения налоговых обязательств.

Следует отметить, что состав требований, предъявляемых к лицам, представившим заявления о регистрации в качестве налогоплательщиков НДС, будет формироваться в увязке с изменением законодательства о государственной регистрации.

Введение специальной регистрации возможно с 01.01.2008

в) Внедрение современных автоматизированных методов налогового контроля и отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок, обеспечивающий мониторинг и анализ операций по реализации налогооблагаемых товаров (работ, услуг) зарегистрированными налогоплательщиками НДС. При этом необходимо обеспечить налоговые органы информацией о пересечении границы товарами, вывозимыми в режиме экспорта, а также обеспечить более оперативный и эффективный обмен информационными потоками с банками (решение данных задач возможно с использованием разрабатываемой системой контроля за вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации и возмещением НДС). Также следует отметить, что введение в действие подобной автоматизированной системы позволит значительно снизить нагрузку на налогоплательщиков с точки зрения представляемых

документов, обосновывающих право на применение нулевой налоговой ставки.

Начало внедрения автоматизированных методов в режиме опытной эксплуатации возможно с 01.01.2009

г) Оптимизация существующего перечня операций, подлежащих освобождению от налогообложения налогом на добавленную стоимость, для чего необходимо проведение анализа эффективности использования существующего перечня операций, а также анализа опыта зарубежных стран в этой области.

Оптимизацию перечня операций, подлежащих освобождению от налогообложения, предполагается производить поэтапно, начиная с 01.01.2009.

д) Совершенствование налогообложения налогом на добавленную стоимость при совершении операций с имуществом, составляющим закрытые паевых инвестиционных фондов

Существенной проблемой налогового законодательства остается недостаточная урегулированность порядка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по операциям с имуществом, составляющим паевые инвестиционные фонды, в частности, недвижимым имуществом и правами на недвижимое имущество. Это препятствует развитию закрытых паевых инвестиционных фондов, относящихся к категориям фондов недвижимости и фондов венчурных инвестиций.

В настоящее время отсутствует возможность определения налоговой базы, исчисления суммы налога и уплаты налога по операциям с имуществом, составляющим паевой инвестиционный фонд, отдельно от имущества управляющей компании, а также от имущества, составляющего другие паевые инвестиционные фонды, находящихся в доверительном управлении этой же управляющей компании. Это означает необходимость определять совокупную налоговую базу по операциям с собственным имуществом управляющей компании и операциям с имуществом, составляющим ее паевые инвестиционные фонды. В результате имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, будет использоваться для уплаты налога на добавленную стоимость по операциям с собственным имуществом управляющей компании или с имуществом, составляющим другие паевые инвестиционные фонды, что противоречит законодательству Российской Федерации об инвестиционных фондах и ущемляет права и законные интересы владельцев инвестиционных паев.

В течение 2008 – 2009 годов предполагается внесение изменений в Налоговый кодекс, направленных на решение этих проблем.

7. Индексация ставок акцизов

В среднесрочной перспективе предполагается реализовать следующую политику в области индексации ставок акцизов:

а) В отношении табачных изделий (сигарет с фильтром, сигарет без фильтра и папирос) – индексация специфических ставок темпами, превышающими прогнозируемое значение индекса потребительских цен на очередной год, одновременно представляется целесообразным постепенное повышение адвалорной составляющей ставки – на 0,5 процентных пункта в год.

Предполагается установление следующих ставок акциза:

В отношении сигарет с фильтром:

- на 2008 год: 120 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142 руб. 00 коп. за 1000 штук;

- на 2009 год: 145 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,0% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 172 руб. 00 коп. за 1000 штук;

- на 2010 год: 175 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 210 руб. 00 коп. за 1000 штук.

В отношении сигарет без фильтра и папирос:

- на 2008 год: 55 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 72 руб. 00 коп. за 1000 штук;

- на 2009 год: 70 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,0% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 90 руб. 00 коп. за 1000 штук;

- на 2010 год: 90 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук.

б) В отношении алкогольной продукции – индексация специфических акцизных ставок в соответствии с прогнозируемыми значениями индекса потребительских цен, отмена льгот по акцизам в части спиртосодержащей продукции (за исключением лекарственных средств внутриаптечного изготовления) с 01.01.2008.

в) В отношении нефтепродуктов – отказ от индексации ставок на 2008 год с постепенной индексацией в 2009-2010 годах. При этом предполагается индексировать ставки акцизов на нефтепродукты в части видов топлива, не удовлетворяющим стандартам Евро-2, Евро-3, Евро-4 и

Евро-5 (по мере разработки соответствующих технических регламентов), а также дифференцировать ставки, имея в виду установление более низкой ставки на моторное топливо, удовлетворяющее более высоким стандартам. До разработки и принятия соответствующих технических регламентов индексации ставок акцизов на нефтепродукты в трехлетней перспективе не предполагается. По мере разработки технологических условий применения в России топлива, содержащего биоэтанол, будут установлены пониженные ставки акцизов в отношении этого вида топлива.

8. Налогообложение организаций при совершении операций с ценными бумагами

В связи с развивающимся характером российского рынка ценных бумаг законодательство в части правил налогообложения при совершении операций с ценными бумагами постоянно совершенствуется. В среднесрочной перспективе предполагается решить следующие проблемы, связанные с налогообложением при совершении организациями операций с ценными бумагами.

а) Предлагается уточнить в налоговом законодательстве порядок определения рыночной цены ценной бумаги в случае ее реализации.

В настоящее время из налогового законодательства следует, что все ценные бумаги (как обращающиеся на организованном рынке, так и не обращающиеся) в случае их реализации должны продаваться по рыночным ценам. При этом в Кодексе дано определение рыночной цены и установлен механизм ее расчета.

При отсутствии информации о рыночных ценах у организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки налогоплательщик принимает в качестве рыночной цены интервал цен при реализации этих ценных бумаг по данным организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

Учитывая значительные колебания рыночных цен на фондовом рынке в течение года, следует рассмотреть вопрос о возможности сократить период, в течение которого проводились торги, с 12 месяцев до 30 дней.

Кроме того в настоящее время в Кодексе не урегулирован вопрос с определением рыночной (расчетной) цены ценной бумаги при ее покупке или продаже через международные электронные системы, когда невозможно определить, на территории какой страны приобретена бумага и каким образом определяется рыночная (расчетная) цена. В этой связи

следует рассмотреть вопрос о признании рыночной цены по месту продажи или по месту приобретения ценной бумаги.

б) Внесение изменений в налоговое законодательство, связанных с регулированием налогообложения при уступке прав требования долга.

В настоящее время обсуждается внесение изменений в законодательство в целях создания условий для финансирования и (или) рефинансирования финансовых активов юридических лиц посредством эмиссии облигаций или выпуска иных ценных бумаг (секьюритизация).

В соответствии с указанным проектом закона будут созданы специализированные финансовые общества, предметом деятельности которых может быть только приобретение прав (требований) по обязательствам, осуществление эмиссии облигаций, исполнение обязательств по которым обеспечивается за счет указанных прав (требований), а также осуществление иных сделок, которые носят вспомогательный характер по отношению к приобретению прав (требований) и осуществлению эмиссии указанных облигаций. К вспомогательным сделкам, в частности, предполагается отнести договор с управляющей компанией, договор об оказании консультационных, юридических или бухгалтерских услуг.

Выдача кредитов, займов и иных видов заимствований, с точки зрения гражданского законодательства, не признается ни товаром, ни работой, ни услугой, а проценты по ним признаются платой за пользование денежными средствами. В связи с этим может возникнуть проблема признания убытка от переуступки права требования, например, по кредиту. Кредитные организации, предоставляющие долгосрочные кредиты, скорее всего, не будут заинтересованы в переуступке прав требования по этим кредитам специализированным финансовым обществам, если не признавать убыток от такой переуступки. В среднесрочной перспективе необходимо оценить актуальность этой возможной проблемы и, в случае необходимости, разработать пути ее решения.

Другой проблемой, связанной с секьюритизацией финансовых активов, является вопрос о моменте определения для целей налогообложения доходов (убытков) от переуступки прав до наступления предусмотренного договором, права из которого уступаются, срока платежа (будущие требования). Проведение секьюритизации финансовых активов является экономически целесообразным только при наличии нейтрального налогового режима в отношении соответствующих операций, то есть такого режима, когда соответствующие операции не сопровождаются дополнительным, по сравнению с обычным, налогообложением. В случае признания доходов (убытков) при секьюритизации будущих требований в общеустановленном порядке, возникает дополнительное налоговое бремя, снижающее или

исключающее экономическую эффективность секьюритизации. Аналогичная проблема возникает и в части определения момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при уступке будущих требований, операции по реализации которых подлежат налогообложению.

В целях создания условий для финансирования и (или) рефинансирования финансовых активов юридических лиц с помощью специализированных финансовых обществ следует рассмотреть вопрос о возможности признания в налоговых целях убытка от переуступки прав требования долга по кредитам, а также возможности признания доходов (убытков) от реализации прав требования в момент наступления предусмотренного договором, права из которого уступаются, срока платежа.

в) В среднесрочной перспективе в связи с реализацией приоритетных национальных проектов предполагается уделить внимание решению вопросов с налогообложением закладных, выпускаемых в обеспечение ипотечных кредитов, поскольку в действующем налоговом законодательстве эта проблема не урегулирована.

В соответствии с действующим законодательством закладная является именной ценной бумагой, которая составляется залогодателем и выдается первоначальному залогодержателю органом, осуществляющим государственную регистрацию прав, после государственной регистрации ипотеки. Таким образом, первичный залогодержатель (банк) формально не несет расходов на приобретение закладной, а лишь предоставляет кредит под залог имущества, о чем и составлена закладная.

В настоящее время положениями законодательства установлено, что средства или иное имущество, которые получены по договорам кредита или займа, а также средства или иное имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований, не признаются доходом (расходом) в целях налогообложения налогом на прибыль. Таким образом, применение к закладным правил налогообложения ценных бумаг при определении налоговой базы по налогу на прибыль приводит к возникновению проблема принятия к вычету расходов на приобретение самой закладной.

Описанная выше проблема присутствует только в отношении первичного кредитора, права которого оформлены закладной. Для ее решения предполагается рассмотреть возможность отнесения налоговым законодательством к расходам первичного кредитора по приобретению закладной средств, переданных по договору кредита или займа. При этом необходимо отметить, что в отношении иных владельцев закладных проблем с налогообложением сделок с указанными ценными бумагами не возникает.

Во избежание различий в уровне налогообложения по договору ипотеки и по закладной целесообразно ввести соответствующие специальные нормы в Налоговый кодекс Российской Федерации, согласно которым закладную в целях налогообложения следует рассматривать как договор займа особого вида.

В то же время ипотечные облигации (в отличие от закладной) обладают всеми признаками обычных эмиссионных ценных бумаг. По ним допустимо определение налоговой базы как разницы между ценой приобретения и ценой реализации ценной бумаги. Таким образом, в связи с применением льготной налоговой ставки по доходам по ипотечным облигациям у держателя ипотечной облигации минимизированы финансовые риски и повышена доходность, что должно способствовать повышению популярности данного вида ценных бумаг. При этом для обеспечения равных условий налогообложения необходимо установить аналогичный режим льготного налогообложения операций с инвестиционными паями ипотечных паевых инвестиционных фондов, которые по своей сути являются аналогом ипотечных ценных бумаг.

г) Налогообложение операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

Одним из наименее урегулированных вопросов налогового законодательства в части налогообложения операций с ценными бумагами являются вопросы, связанные с налогообложением операций с финансовыми инструментами срочных сделок. Согласно действующему налоговому законодательству под финансовыми инструментами срочных сделок (сделок с отсрочкой исполнения) понимаются соглашения участников срочных сделок (сторон сделки), определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива, в том числе фьючерсные, опционные, форвардные контракты, а также соглашения участников срочных сделок, не предполагающие поставку базисного актива, но определяющие порядок взаиморасчетов сторон сделки в будущем в зависимости от изменения цены или иного количественного показателя базисного актива по сравнению с величиной указанного показателя, которая определена (либо порядок определения которой установлен) сторонами при заключении сделки.

Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику право самостоятельно квалифицировать сделку, признавая ее операцией с финансовым инструментом срочных сделок либо сделкой на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения. Критерии отнесения сделок, предусматривающих поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок должны быть определены налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения.

В частности, в среднесрочной перспективе предполагается решить базовый вопрос в этой части – установить определение финансовых инструментов срочных сделок, которое должно базироваться на понятиях, существующих в гражданском законодательстве, в том числе в нормах, регулирующих отношения на финансовом рынке.

Учитывая проблему неурегулированности вопросов налогообложения операцией с финансовыми инструментами срочных сделок, следует закрепить право организации определять критерии признания финансовых инструментов срочных сделок в качестве хеджирующих в политике организации для целей налогообложения по принципу соответствия определению операции хеджирования, установленному главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации, и подходом к управлению рисками, закрепленным налогоплательщиком учетной политики компании.

В рамках совершенствования порядка налогообложения операций с финансовыми инструментами срочных сделок предполагается исключить из налогового законодательства устаревшего требования о необходимости текущей переоценки требований и обязательств по срочным сделкам (опционам, форвардам, фьючерсам, СВОПам и т.д.), тем более, что аналогичное решение об отмене текущей переоценки ценных бумаг было введено ФЗ от 06.06.2005 N 58-ФЗ. В связи с чем при совершенствовании налогового законодательства в среднесрочной перспективе необходимо внести изменения в определение налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок в соответствии с реальным содержанием указанных сделок.

Также представляется необходимым в среднесрочной перспективе рассмотреть вопрос о включении в Налоговый кодекс более точного определения финансовых инструментов срочных сделок, а также определения перечня таких инструментов и определения налоговой базы.

Необходимо также отметить, что в настоящее время в налоговом законодательстве рассмотрены только три вида срочных сделок: фьючерсные, опционные, форвардные контракты. При этом налоговое законодательство не регламентирует порядок налогообложения при сделках СВОП.

В рамках совершенствования налогового законодательства по налогообложения финансовых инструментов срочных сделок в среднесрочной перспективе представляется целесообразным установление обязанности для налогоплательщиков по ведению налогового учета обязательств и требований по срочным контрактам в разрезе соответствующих видов контрактов:

Также в налоговое законодательство следует внести изменения в части определения налогооблагаемой базы по опционам (например, в части

принятия к вычету опционной премии в случае, если нет исполнения сделки) и сделкам СВОП. Необходимо также определиться с возможностью принятия убытков по сделкам СВОП в целях налогообложения.

д) **Налогообложение паевых инвестиционных фондов.**

В среднесрочной перспективе необходимо решить проблему налогообложения налогом на имущество в отношении имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд (в случае, если указанное имущество является объектом налогообложения). Так, в законодательстве необходимо определить налогоплательщика в отношении такого имущества, а также установить правила, в соответствии с которыми осуществляется налогообложение налогом на имущество, если владельцами паев одного фонда являются как организации, так и физические лица.

е) **Налогообложение операций акционерных инвестиционных фондов**

Основная проблема налогового режима для операций с имуществом инвестиционных фондов связана с двойным налогообложением акционерных инвестиционных фондов: в налоговую базу по налогу на прибыль организаций включается доход, получаемый самим инвестиционным фондом, доход от роста курсовой стоимости акций фонда и выплаты дивидендов по акциям фонда – у акционера фонда. Указанный порядок налогообложения фактически делает неконкурентоспособным акционерный инвестиционный фонд по сравнению с любой другой формой частных или коллективных инвестиций.

В среднесрочной перспективе предполагается рассмотреть возможность принятия решений по совершенствованию налогового законодательства, направленных на устранение указанных препятствий для развития акционерных инвестиционных фондов.

Срок вступления в силу: 01.01.2008 – 01.01.2009

9. Налогообложение налогом на доходы физических лиц при совершении операций с ценными бумагами

В рамках совершенствования порядка налогообложения налогом на доходы физических лиц доходов, связанных с операциями с ценными бумагами, в среднесрочной перспективе предполагается осуществить следующие налоговые новации:

а) Имущественные права не являются имуществом для целей налогового законодательства. При этом в рамках статьи 128 ГК РФ вещи, в том числе ценные бумаги, и иное имущество, в том числе имущественные права, поименованы обособленно, т.е. нет полного тождества понятий «иное имущество» и «имущественные права». Отсутствие в Налоговом

кодексе ссылки на имущественные права в рамках специальных глав экстраполирует проблемы, связанные со сложностью конструкции гражданско-правовых понятий, в налоговую сферу. В частности, в рамках положений Налогового кодекса устанавливающих порядок налогообложения материальной выгоды, не регулируется вопрос о налогообложении материальной выгоды от приобретения имущественных прав или финансовых инструментов срочных сделок. Необходимо рассмотреть вопрос о налогообложении материальной выгоды при приобретении финансовых инструментов срочных сделок и имущественных прав, расширить налоговую базу, предотвратить формирование каналов налоговых уклонений в части финансовых вложений.

б) В соответствии с п. 1 ст. 212 Налогового кодекса доходы в виде материальной выгоды идентифицируются в трех формах: от экономии на процентах, от приобретения товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц, от приобретения ценных бумаг. Ценная бумага является товаром, и, таким образом, при приобретении ценных бумаг у взаимозависимого лица по цене ниже рыночной, соответствующие доходы в виде материальной выгоды попадут под действие сразу двух норм п. 1 ст. 212 НК РФ.

Вместе с тем, в случае приобретения товара у взаимозависимого лица по цене ниже рыночной налоговая база рассчитывается исходя из цен идентичных (однородных товаров), а в случае приобретения ценной бумаги по цене ниже рыночной – с учетом предельной границы колебания цены (20%).

Таким образом, следует уточнить норму, устанавливающую порядок налогообложения материальной выгоды при приобретении ценных бумаг по цене ниже рыночной. В частности, по мере вступления в силу положений о регулировании трансфертного ценообразования возможно использование подходов, применяемых к определению рыночной цены товаров (работ, услуг), которые будут предусмотрены новой редакцией Налогового кодекса в этой части.

Также следует рассмотреть возможность распространения действующего порядка, основывающегося на предельных границах колебания цены, исключительно на ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке. По прочим ценным бумагам определение рыночной цены с целью оценки величины материальной выгоды в целях налогообложения следует производить расчетными способами. Например, возможен вариант, при котором рыночная цена может на основании стоимости чистых активов эмитента, как это предусмотрено соответствующими нормами Налогового кодекса, регулирующими налогообложение налогом на прибыль организаций при операциях с

ценными бумагами, однако его применение физическими лицами может быть затруднено в силу недоступности соответствующей информации.

Также в среднесрочной перспективе следует рассмотреть вопрос об учете материальной выгоды, определенной в целях налогообложения доходов физических лиц при приобретении имущества, перечисленного в п. 1 ст. 212 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц при реализации указанного имущества.

В целом, в среднесрочной перспективе предполагается совершенствование статьи 214-1 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующую налогообложение при совершении операций с ценными бумагами, поскольку существующая редакция содержит много внутренних противоречий и неточностей.

Срок введения в действие: 01.01.2008 – 01.01.2010

10. Совершенствование налога на имущество физических лиц (введение налога на недвижимость)

В среднесрочной перспективе предполагается завершить работу по переходу к использованию современных методов налогообложения недвижимости физических лиц в Российской Федерации. В перспективе доходы от налогообложения недвижимого имущества физических лиц будут составлять основной источник собственных доходов местных бюджетов и основу фискальной автономии муниципальных властей. Введение налога на недвижимость должно стать основным этапом в реформировании системы поимущественного налогообложения в Российской Федерации, так как это позволит не только сократить количество поимущественных налогов с физических лиц, но и установить для определения налоговой базы единые подходы, основанные на оценке рыночной стоимости соответствующих объектов недвижимости.

При этом объектом налогообложения должен являться единый объект недвижимости, состоящий из земельного участка и жилого дома, квартиры, дачи, гаража или иного строения, помещения и сооружения. Таким образом, одной из основных задач при введении нового налога должно стать формирование и регистрация права на единый объект недвижимости, а также оценка его стоимости в целях налогообложения.

Прежде чем разрабатывать конкретные методики и методические рекомендации, необходимо определиться с общими подходами к организации налогообложения недвижимости. Очевидно, на первоначальных этапах этот процесс будет связан со значительными трудностями, связанными с неразвитостью рынков недвижимости за пределами крупных и средних городов, межведомственными барьерами и т.п. Соответственно, в качестве общих подходов, позволяющих обеспечить

наиболее эффективное внедрение данного налога, можно рассматривать следующие.

а) Организация процесса формирования реестра объектов недвижимости на федеральном уровне.

Необходимость подобного подхода связана с тем, что, как показал опыт внедрения налогообложения недвижимости в рамках эксперимента в городах Новгород и Тверь, наиболее сложной задачей, требующей преодоления межведомственных барьеров, является именно формирование реестра, а не процесс массовой оценки. Невозможность обеспечить межведомственное взаимодействие по данному вопросу послужило причиной невозможности введения налогообложения недвижимости в г. Твери. Основные сложности при формировании реестра связаны со следующими факторами:

- необходимость сведения в единый массив информации органов и организаций, находящихся в федеральном, региональном и муниципальном подчинении;

- несовместимость компьютерных баз данных органов и организаций.

Без решения данных вопросов введение налогообложения недвижимости не представляется возможным, поэтому эффективное введение налога на недвижимость должно быть связано не только с принятием соответствующей главы Налогового кодекса, но и с организацией как межведомственного взаимодействия на уровне федеральных органов исполнительной власти, так и взаимодействия с региональными и местными властями по поводу механизмов введения данного налога.

б) Обеспечение гибких механизмов оценки налоговой базы

Это предполагает, во-первых, определение уровня, на котором должна происходить данная оценка. Опыт кадастровой оценки земли федеральной структурой показал, что подобный подход является чрезмерно централизованным, не позволяет учитывать местные особенности и приводит к существенным искажениям. Применительно к оценке недвижимости целесообразен более децентрализованный подход, когда такая оценка осуществляется либо специализированными структурами регионального уровня, либо муниципальными образованиями в соответствии с централизованно устанавливаемыми методиками. Возможно, на первом этапе может быть предложено несколько альтернативных методик, адаптированных к разным типам муниципальных образований с различным уровнем развития рынка недвижимости. В этом случае выбор конкретной методики должен оставаться за органами местного самоуправления соответствующего муниципального образования.

Во-вторых, необходимо определиться с подходами к самой оценке. Эксперимент в Великом Новгороде и Твери показал, что на уровне крупных и средних городов возможно использовать классические методы массовой оценки, причем обновление ценовой информации вполне успешно может осуществляться самими муниципальными образованиями. В то же время организация массовой оценки потребовала крупных первоначальных вложений и значительного объема консультативной помощи на этапе разработки модели, при этом внесение в модель изменений, связанных со сдвигами спроса на объекты недвижимости, самими муниципальными образованиями также затруднено. В связи с этим обращает на себя внимание опыт тех стран, где используются упрощенные подходы к оценке недвижимости. Значительный интерес здесь могут представлять такие страны, как Великобритания и Чили.

в) Предоставление возможности органам местного самоуправления варьировать налоговую ставку в широких пределах.

Поскольку администрирование налога на недвижимость является достаточно сложным и дорогим процессом, а доходы от этого налога должны стать одним из основных источников местных бюджетов, ставка налога на недвижимость не может быть чересчур низкой. В то же время очевидно, что на первоначальных этапах неизбежны достаточно серьезные ошибки при оценке налоговой базы, которые могут компенсироваться уровнем налоговой ставки. Кроме того, таким же образом возможно нейтрализовать для налогоплательщиков спекулятивный рост цен на рынке недвижимости. Исходя из этого, органы местного самоуправления, ориентируясь на конкретную ситуацию, должны иметь возможность варьировать налоговую ставку по налогу на недвижимость. Жесткие ограничения, установленные на федеральном уровне, в данном случае могут играть скорее негативную роль. Безусловно, возможны случаи завышения ставок в отдельных муниципальных образованиях, однако этот процесс вряд ли приобретет массовый характер, поскольку желания местных властей по установлению более высоких ставок данного налога будут ограничиваться логикой политического цикла, при котором налогоплательщики данного налога являются избирателями муниципальных органов власти.

г) Наличие переходного периода при внедрении новых правил налогообложения недвижимости

Опыт внедрения кадастровой оценки земли показал, что изменение принципов оценки налоговой базы приводит к резким и болезненным одномоментным изменениям объема выплачиваемых налогов. В случае введения налогообложения недвижимости целесообразно предусмотреть переходный период, в рамках которого ограничивается

увеличение/уменьшение суммы налога с одного налогоплательщика вне зависимости от изменения налоговой базы и ставки.

Определение состава недвижимого имущества физических лиц в целях налогообложения, как представляется, не является серьезной проблемой. Здесь необходимо лишь отметить, что для предотвращения злоупотреблений в законодательстве в обязательном порядке должно быть определено, в какой момент строящийся объект становится объектом налогообложения.

Срок введения в действие: 01.01.2009 – 01.01.2010

11. Совершенствование системы вычетов, предоставляемых по налогу на доходы физических лиц

В среднесрочной перспективе предполагается дальнейшее реформирование системы налоговых вычетов, предоставляемых физическим лицам по налогу на доходы физических лиц. В частности, предполагается принятие следующих решений:

а) Введение налогового вычета, предоставляемого на сумму отчислений налогоплательщика на осуществление добровольного пенсионного страхования.

б) Объединение социальных налоговых вычетов, предоставляемых на сумму расходов на собственное обучение, а также на сумму расходов на лечение с соответствующим увеличением предельной общей суммы такого вычета. Налогоплательщик, таким образом, помимо увеличения абсолютной суммы вычета получит возможность использовать налоговую льготу в указанной сумме в отношении расходов на образование, здравоохранение или добровольное пенсионное страхование.

в) Совершенствование имущественного налогового вычета, предоставляемого налогоплательщику налога на доходы физических лиц при реализации недвижимого имущества. В рамках данного направления налоговой политики предполагается принятие следующих мер.

- Переход к порядку, в соответствии с которым имущественный налоговый вычет, предоставляемый налогоплательщику при реализации жилой недвижимости в сумме, равной доходам от реализации, может быть предоставлен и в случае, когда налогоплательщик владеет этим имуществом менее трех лет при условии, что налогоплательщик приобрел право собственности на это имущество в результате приватизации и проживал в данной жилой недвижимости к моменту в течение определенного срока (например, не менее 3 – 5 лет);

- Предоставление имущественного налогового вычета при реализации недвижимого имущества в сумме, равной доходам от

реализации имущества, исключительно при реализации жилой недвижимости с одновременным выполнением следующих условий:

реализуемый объект жилой недвижимости должен являться единственным объектом жилой недвижимости, находящимся в собственности налогоплательщика;

по адресу указанного объекта недвижимости должно находиться место жительства налогоплательщика.

При этом действующие правила о предоставлении имущественного налогового вычета при реализации недвижимого имущества в сумме, равной расходам на приобретение имущества, предполагается сохранить.

г) Совершенствование законодательного регулирования порядка предоставления имущественных налоговых вычетов при реализации физическими лицами имущественных прав. В частности, предлагается установить применительно к имущественным правам порядок применения имущественных налоговых вычетов, аналогичный порядку, применяемому при реализации налогоплательщиками иного имущества.

д) Создание стимулов для развития добровольного негосударственного пенсионного обеспечения. Для развития рынка добровольного негосударственного пенсионного обеспечения основным препятствием остается существующий порядок налогообложения, при котором пенсионные взносы облагаются налогом на доходы физических лиц "на входе", то есть при осуществлении таких взносов. Кроме того, облагается налогом инвестиционный доход и не облагаются налогами пенсионные выплаты и выкупные суммы. Целесообразным выглядит переход к системе налогообложения, при которой налогообложению подлежат только пенсионные выплаты. В связи с этим в среднесрочной перспективе необходимо реализовать принцип ЕЕТ ("exempt-exempt-taxed"), который предполагает освобождение от налогообложения на входе в систему (уплата взносов) и внутри системы (получение инвестиционного дохода) и обложение на выходе (осуществление пенсионных выплат).

Срок введения в действие: 01.01.2008 – 01.01.2009

12. Совершенствование налога на добычу полезных ископаемых

В среднесрочной перспективе предполагается реализовать комплекс мер по совершенствованию налога на добычу полезных ископаемых в части полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью. В частности, предполагается в 2008 – 2009 годах перейти к максимально широкому использованию специфических налоговых ставок (в первую очередь, в отношении каменного угля, торфа, солей, общераспространенных полезных ископаемых, минеральных вод и т.д.).

Необходимо отметить, что в последний год были приняты решения о поэтапном повышении внутрироссийских цен на газ, а также о росте цен на природный газ, поставляемый в страны СНГ. Вместе с тем, налоговая нагрузка на экономических агентов, осуществляющих деятельность по добыче нефти, превышает налоговую нагрузку на экономических агентов, осуществляющих деятельность по добыче природного газа. В результате, предприятия газовой отрасли будут располагать значительными дополнительными доходами, имеющими характер природной ренты, часть которых предполагается изъять в бюджет путем повышения ставки налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого при добыче природного газа.

Так, в течение ближайших трех лет предполагается ежегодная индексация ставки налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого при добыче природного газа, на коэффициент, значительно превышающий уровень прогнозируемой инфляции. При этом, по аналогии с НДС, взимаемым при добыче нефти, предполагается возможность дифференциации налоговых ставок в зависимости от условий добычи природного газа.

13. Создание особых экономических зон портового типа

В рамках создания особых экономических зон портового типа предполагается создание режима свободной таможенной зоны на территории таких особых экономических зон. Режим свободной таможенной зоны предполагает следующие изменения в налоговом режиме:

- освобождение от таможенных пошлин и налога на добавленную стоимость товаров, ввозимых резидентами ОЭЗ на территорию особой экономической зоны;

- применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость при ввозе товаров резидентами ОЭЗ с таможенной территории Российской Федерации на территорию особой экономической зоны.

Срок введения в действие: 2007 год

14. Изменения в налоговом законодательстве в связи с созданием целевого капитала некоммерческих организаций и создания благоприятных условий для функционирования некоммерческих организаций в социально значимых областях

В среднесрочной перспективе предполагается внести изменения в налоговое законодательство, направленные на обеспечение благоприятного режима функционирования некоммерческих организаций, осуществляющих свою деятельность в социально значимых областях,

включая такую форму некоммерческой организации, как автономное учреждение

В первую очередь, речь идет о налоговых новациях, связанных с созданием, начиная с 2007 года, такого инструмента финансирования деятельности некоммерческих организаций, как целевой капитал. В рамках обеспечения благоприятного режима функционирования целевого капитала предполагается:

а) Включение поступлений на формирование целевого капитала некоммерческих организаций в состав целевых поступлений, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

б) Освобождение доходов от управления средствами, составляющими целевой капитал, от включения в налоговую базу налога на прибыль организаций.

в) Включение поступлений некоммерческим организациям от специализированных фондов управления целевым капиталом в состав целевых поступлений, не учитываемых при определении базы налога на прибыль организаций.

Также предполагается рассмотреть возможность принятия решения в 2008 – 2009 годах об освобождении некоммерческих организаций, осуществляющих свою деятельность в социально значимых областях (включая автономные учреждения), от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций при выполнении организацией следующих условий:

- некоммерческая организация, применяющая освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций, должна получать доходы лишь в виде целевого финансирования и целевых поступлений, предусмотренных статьей 251 Налогового кодекса Российской Федерации, а также доходы лишь от такой предпринимательской деятельности, которая непосредственно связана с основными целями создания организации (в качестве примеров такой деятельности можно привести такие виды доходов, как доходы от платного обучения для образовательных организаций, доходы от лечения для медицинских организаций и т.д.);

- получение любых иных видов доходов некоммерческой организацией должно повлечь за собой прекращение действия освобождения с начала того налогового периода, в котором были получены такие доходы;

- некоммерческая организация должна соблюдать установленные в законодательстве ограничения на организационно-правовую форму и осуществляемые виды деятельности, т.е. право на освобождение должны

иметь возможность получить не любые некоммерческие организации, а лишь организации, созданные в определенных законодательством организационно-правовых формах, осуществляющие определенные законодательством виды деятельности (по аналогии данные ограничения возможно установить в том же виде, в каком они предусмотрены федеральным законом "О целевом капитале некоммерческих организаций", то есть для организаций образования, здравоохранения и т.д.).

Представляется, что с учетом подобных ограничений доходы некоммерческих организаций, получаемые при ведении предпринимательской деятельности, не могут быть направлены на финансирование иных видов деятельности, за исключением тех, для которых они были созданы. Необходимость предоставления подобного освобождения некоммерческим организациям, осуществляющим деятельность в социально значимых областях, связана с особенностью организационно-правовой формы НКО, а также с особенностями исчисления налога на прибыль организаций. Так, одной из основных задач налога на прибыль является налогообложения доходов собственников организации, которые распределяют между собой ее прибыль и (или) могут направить полученные средства, например, на капитальные вложения получившей прибыль организации или создание новой организации.

Однако большинство организационно-правовых форм некоммерческих организаций не предусматривают возможность распределения прибыли между учредителями. В то же время условием осуществления капитальных вложений такими организациями за счет средств, полученных в виде доходов от предпринимательской деятельности, является уплата налога на прибыль. Представляется, что в отношении некоторых организаций (прежде всего некоммерческих организаций, осуществляющих деятельность в области образования, здравоохранения, культуры и науки) существует возможность освобождения прибыли от налогообложения в том случае, если эта прибыль была получена за счет доходов от деятельности, напрямую связанной с основными целями создания организации, а организация не осуществляет никаких иных видов предпринимательской деятельности, приносящей доход. Другими словами, предлагается предусмотреть возможность освобождения от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций, связанных с исчислением и уплатой налога, организации и учреждения образования, здравоохранения, культуры, науки и т.д. только в тех случаях, когда помимо целевых поступлений (сметного бюджетного финансирования, взносов благотворителей, грантов) их доходы складываются исключительно за счет предоставления соответственно услуг в области образования, здравоохранения, культуры, выполнения научно-исследовательских работ.

При этом ведение прочей приносящей доход деятельности при освобождении от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль не допускается. Также предполагается установить, что некоммерческие организации, использующие право на освобождение от обязанностей налога на прибыль, связанных с исчислением и уплатой налога, не будут вправе осуществлять расходы, которые не уменьшают базу налога на прибыль организаций, за исключением расходов, связанных с капитальными вложениями.

Следует отметить, что обсуждаемый вопрос о возможном принятии решения, связанном с освобождением некоторых некоммерческих организаций от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль, связанных с исчислением и уплатой налога, не предполагает освобождение данных некоммерческих организаций от отчетности, связанной с ведением уставной деятельности, поступлением и использованием получаемых средств, что сохранит возможности контроля со стороны налоговых органов как за правомерностью применения освобождения, так и с целью предотвращения прочих злоупотреблений.

С помощью такого решения будут сняты проблемы с налогообложением некоммерческих организаций, вовсе не получающих доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль (например, благотворительные организации), но вынужденных вести налоговый учет и отчитываться перед налоговыми органами по налогу на прибыль организаций. Вместе с тем, следует отметить, что в настоящее время предлагается начать лишь обсуждение данного вопроса без определения конкретных сроков вступления в силу возможного решения и его возможных особенностей.

15. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики налогоплательщиков

Российское налоговое законодательство во многих случаях оставляет выбор того или иного правила налогообложения на усмотрения налогоплательщика, который должен предусмотреть это в своей учетной политике. В среднесрочной перспективе представляется целесообразным упорядочить положения налогового законодательства, регулирующие порядок применения учетной политики в налоговых целях. В частности, предполагается внести следующие изменения:

а) Возможность выбора методов (способов) налогового учета фактов финансово-хозяйственной деятельности, установленная в налоговом законодательстве, является нормальной практикой, что подтверждается опытом зарубежных государств. В то же время выбор методов налогового учета того или иного объекта из предусмотренных налоговым законодательством в правоприменительной практике должен

ограничиваться соображениями обоснованности и последовательности их применения.

Представляется целесообразным ограничить выбор налогоплательщиком метода налогового учета, если льготный режим не может быть обоснован содержательными соображениями. В российской практике налогового учета это, в частности, следующие положения:

1) Кассовый метод определения доходов и расходов при налогообложении налогом на прибыль организаций (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Негативное влияние использования кассового метода в рамках общего режима налогообложения на возможности налогового планирования и уклонения от налогообложения можно ограничить, если:

разработать и закрепить в Налоговом кодексе специальные переходные положения (как с метода начисления на кассовый метод, так и обратно) для таких налогоплательщиков – в настоящее время такие положения отсутствуют, а переходные положения для налогоплательщиков на упрощенной системе налогообложения не вполне применимы для тех, кто изменяет метод определения доходов и расходов в рамках общего режима, так как порядок определения налоговой базы при упрощенной системе отличается от общего режима;

рассмотреть возможность введения ограничений для организаций, применяющих кассовый метод определения доходов и расходов, например, при регистрации в качестве налогоплательщиков налога на добавленную стоимость;

ввести в налоговое законодательство нормы в отношении сделок между взаимозависимыми лицами, ограничивающие вычет расходов по сделке до включения в налоговую базу соответствующих доходов контрагентом.

Последняя мера представляется целесообразной, даже если будет принято решение отказаться от кассового метода на общем режиме налогообложения (при применении хотя бы одной из сторон сделки специальных режимов налогообложения).

2) Порядок формирования стоимости приобретения активов, когда соответствующие налоговые и таможенные платежи можно не включать в первоначальную стоимость (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

3) Порядок формирования стоимости покупных товаров исходя из суммы, указанной в договоре (ст. 320 НК РФ).

4) Порядок формирования резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств в случае проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Представляется нецелесообразным разделение капитального ремонта основных средств на особо сложные и дорогие и прочие виды, тем более что граница четко не установлена в Налоговом кодексе (и не может быть установлена должным образом, опираясь на содержательные соображения). Порядок учета восстановления основных средств (в том числе капитального ремонта, реконструкции, модернизации, технического перевооружения) следует сделать более нейтральным.

5) Повышенные нормы амортизации для основных средств – предметов договоров финансового лизинга (п. 7 ст. 259 НК РФ).

б) В настоящее время требования к учетной политике для целей налогообложения недостаточно систематизированы и зачастую противоречат друг другу. Это приводит к росту издержек налогоплательщика, связанных с соблюдением налогового законодательства, соответственно, степень его соблюдения снижается.

Как правило, пробелы налогового законодательства в части регулирования налогового учета и учетной политики для целей налогообложения восполняются письмами Минфина России или Федеральной налоговой службы. В то же время содержащиеся в этих письмах разъяснения не всегда защищают налогоплательщиков от претензий налоговых органов. В связи с этим представляется необходимым систематизировать требования к учетной политике организаций для целей налогообложения путем внесения комплексных изменений в налоговое законодательство, направленных на принятие единых общих требований к учетной политике (в том числе и по установлению, изменению, дополнению, смене методов учета и т.д.). При этом в целях отдельных налогов предполагается предусмотреть особенности в установлении методов учетной политики, применяемых при исчислении данного конкретного налога.

С внесением «учетной политики для целей налогообложения» в перечень институтов, понятий и терминов, используемых в Налоговом кодексе, сделан первый шаг на пути систематизации ее законодательного регулирования. В дальнейшем целесообразно дополнить определение в п. 2 ст. 11 НК РФ основополагающим принципом, согласно которому учетная политика организации для целей налогообложения должна содержать все положения, по которым налоговое законодательство допускает вариантность методов учета и которые имеют место в финансово-хозяйственной деятельности данной организации. Это позволит не вносить

многочисленные поправки в статьи Кодекса, где говорится об альтернативных возможностях отражения объектов в налоговом учете.

Для более эффективного внедрения системных требований к учетной политике организаций целесообразно разработать и опубликовать методические рекомендации, разъясняющие возможности выбора метода (способа) налогового учета того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности, а также порядок отражения сделанного выбора в учетной политике для целей налогообложения. Разработка единого документа, основанного на общих требованиях, содержащихся в законодательстве, позволит обратить внимание на противоречия в действующем регулировании данной сферы и разрешить их.

При наличии системных требований к содержанию учетной политики для целей налогообложения возможно установление ответственности за их несоблюдение.

в) Разумные ограничения на частоту смены методов (способов) налогового учета являются действенным препятствием налоговому планированию и уклонению от налогообложения посредством варьирования методов учета. Таким образом, следует ограничить право организации менять метод налогового учета по собственной инициативе с начала каждого налогового периода.

Наиболее целесообразным представляется механизм, применяющийся в практике США, когда налогоплательщик, уже менявший метод налогового учета какого-либо объекта за последние 5 лет, должен обосновать необходимость нового изменения метода в отношении того же объекта и получить разрешение налогового органа. Разумеется, сроки рассмотрения документов в налоговых органах должны быть четко установлены в законодательстве и не препятствовать налогоплательщику, вовремя подготовившему документы, принять изменение с начала нового налогового периода.

При этом изменение учетной политики для целей налогообложения (варьирование методов налогового учета) следует отличать от ее дополнения. Дополнение имеет место тогда, когда вновь внесенные в документ положения не меняют уже принятых методов учета. Прежде всего это касается новых видов деятельности организаций⁸ и положений, которые уже применяются налогоплательщиком на практике (например, об этом свидетельствуют другие внутренние документы или регистры налогового учета), но по каким-либо причинам не отражены в учетной политике для целей налогообложения. Последнее особенно важно в

⁸ Следует отметить, что внесение в учетную политику для целей налогообложения новых положений, касающихся видов деятельности, которые организация только начала осуществлять, могут затрагивать уже принятые в организации методы налогового учета событий и операций (например, если новый вид деятельности предполагает ведение раздельного учета).

переходный период, если решение о систематизации требований к учетной политике для целей налогообложения будет принято.

Предлагается разрешить внесение дополнений в приказ (распоряжение) об учетной политике для целей налогообложения в том числе в течение налогового периода.

г) В настоящее время вопрос информирования налоговых органов о принятой в организации учетной политике для целей налогообложения и изменениях в ней не решен. В Налоговом кодексе прямо не указано на обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы приказ (распоряжение) об учетной политике для целей налогообложения, формы налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость не содержат сведений из учетной политики для целей налогообложения.

В связи с этим представляется целесообразным изменить формы налоговых деклараций, закрепив в них поля для заполнения об основных методах (способах) налогового учета соответствующих объектов, перечень возможных методов для которых четко определен налоговым законодательством. Это позволит также решить вопрос об информировании налоговых органов в случае смены метода налогового учета того или иного объекта в уведомительном порядке.

В то же время Налоговый кодекс в настоящее время содержит ряд положений, предусматривающих самостоятельную разработку налогоплательщиком методик налогового учета для определенных объектов, – в частности, это перечень прямых и косвенных расходов, порядок оценки незавершенного производства, методики раздельного учета операций реализации, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость, а также операций, облагаемых НДС по ставке 0%. Данные методики невозможно не только унифицировать с целью сокращения возможностей налогового планирования, но и формализовать, чтобы предоставить налогоплательщику выбор из ограниченного числа вариантов. Закрытый перечень прямых расходов на производство и реализацию, например, уже показал себя как неэффективный.

Таким образом, информирование налоговых органов о принятых в организации методах налогового учета, если все альтернативные методы не перечислены в Налоговом кодексе, невозможно в рамках форм налоговых деклараций. В данном случае представляется целесообразным ввести следующий порядок: организация однократно после утверждения руководителем соответствующих методик информирует о них налоговый орган (представляет приказ об учетной политике для целей налогообложения), а в последствии прилагает данный документ к налоговой отчетности, только если произошли изменения в методах налогового учета, все альтернативные варианты которых четко не указаны

в Налоговом кодексе. По видимости, полный перечень таких ситуаций должен содержаться в едином документе, систематизирующем требования к учетной политике для целей налогообложения.

д) В настоящее время налоговым законодательством установлено, что при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг (п. 9 ст. 280 НК РФ):

- 1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 2) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- 3) по стоимости единицы.

При этом следует отметить, что в мировой практике большинство стран отказалось от применения метода ЛИФО при выбытии актива, принятого к учету в качестве финансовых вложений.

Министерство финансов РФ своим приказом от 10 декабря 2002 г. № 126н утвердило Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Этим документом установлены следующие методы списания выбывающих финансовых активов:

по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;

по средней первоначальной стоимости;

по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Таким образом, для целей бухгалтерского учета финансовых вложений метод ЛИФО также не применяется. С учетом поставленной Правительством Российской Федерации задачи сближения бухгалтерского и налогового учета, а также принимая во внимание лучшую зарубежную практику построения налоговых систем, целесообразно принять решение об отказе применения метода ЛИФО для целей налогового учета, начиная с 01.01.2009.

16. Международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен

Налоговая конкуренция между странами за привлечение налогоплательщиков в условиях глобализации мировой экономики, с одной стороны, препятствует одностороннему увеличению налогового бремени отдельным странами (например, интенсивному применению прогрессивных ставок налогов), а с другой стороны, создает стимулы к использованию противозаконных и сомнительных схем по минимизации налоговых обязательств и «отмыванию» денежных средств. Россия является частью мировой экономической системы, при этом ускоренная

интеграция страны в мировую экономику, присоединение к международным организациям заставляет принимать меры в области налоговой политики, направленные как на гармонизацию российского налогового законодательства с законодательством стран – основных экономических партнеров России, так и присоединение к международным соглашениям, действующим в налоговой сфере, принятию на себя обязательств в области международного сотрудничества налоговых и таможенных органов, обмена информацией.

Большинство стран – основных экономических партнеров Российской Федерации связаны между собой множественными международными соглашениями, в том числе, направленными на преодоление эффекта недобросовестной налоговой конкуренции от любых стран, на гармонизацию национальных налоговых систем, а также на взаимный информационный обмен между соответствующими налоговыми органами. В первую очередь, представляется необходимой активизация участия российских налоговых органов в процессы международного обмена информацией по налоговым вопросам. Во вторую очередь, необходимо обеспечить соответствующее место и право голоса при выработке и принятии решений в международных организациях, объединениях и региональных блоках в отношении вопросов, оказывающих влияние на налоговую политику и эффективность налогового администрирования в странах-участниках.

С учетом этого необходимо заключение межгосударственных двусторонних соглашений об обмене налоговой информацией, что является основной задачей не только на ближайшее будущее, но и на долгосрочную перспективу. Также желательно дополнить некоторые соглашения об избежании двойного налогообложения нормами национального законодательства. С другой стороны, учитывая то обстоятельство, что пересмотр и дополнение соглашений об избежании двойного налогообложения является крайне сложным и длительным процессом, следует также дополнять национальное законодательство нормами, приближающими его к общепринятым в других странах.

Российской Федерацией заключено ряд соглашений об избежании двойного налогообложения с другими странами. В настоящее время в отношениях России с зарубежными государствами действует 67 соглашений об избежании двойного налогообложения, 2 из которых заключены СССР. Эти соглашения, среди прочего, позволяют осуществлять с зарубежными партнерами обмен информацией по прямым налогам, входящим в сферу действия указанных соглашений. Кроме того Госналогслужбой и МНС России заключено еще около 10 межведомственных соглашений об обмене налоговой информацией,

которые детализируют и конкретизируют обмен информацией по прямым налогам.

Такие соглашения играют критическую роль в борьбе как с недобросовестной налоговой конкуренцией, так и в обеспечении информационного взаимодействия по выявлению недобросовестных налогоплательщиков. Так, например, соглашения должны предусматривать адекватные меры для ограничения доступа к предоставляемым им льготам для лиц, не являющихся реальными налоговыми резидентами стран-сторон соглашений, а также для обеспечения информационного обмена в связи с исполнением национального налогового законодательства. Другими словами, речь идет о том, чтобы национальное российское законодательство предусматривало нормы, в соответствии с которыми соглашения об избежании двойного налогообложения, участником которых является Российская Федерация, применяются лишь в отношении лиц, которые ведут экономическую деятельность на территории стороны соглашения, а не используют учрежденную на ее территории организацию в целях минимизации налоговых обязательств. В особенности это касается законов, предназначенных для борьбы с уклонением и избежанием налогообложения, в отношении всех налогов, включая косвенные. Большинство соглашений, заключенных Российской Федерацией, включая соглашения, заключенные СССР и остающиеся в силе до настоящего времени, не содержат таких положений и потому не столь эффективны, как могли бы быть.

В частности, основными бюджетообразующими налогами в Российской Федерации являются косвенные налоги. Так, одной из наиболее острых проблем российской системы налогового администрирования являются злоупотребления с начислением и возвратом НДС при осуществлении внешнеэкономических операций, в то время как действующего механизма обмена информацией в области косвенных налогов в настоящее время не существует. Поэтому особое значение в среднесрочной перспективе приобретает активизация отношений с зарубежными налоговыми и финансовыми органами стран, с которыми заключены соглашения об избежании двойного налогообложения, по эффективному обмену информацией в области косвенных налогов, что позволяют сделать последние изменения в Модельную конвенцию Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доход и капитал. На сегодняшний день Минфином России завершены переговоры по внесению соответствующих изменений в налоговое соглашение с Чехией, на завершающей стадии находятся аналогичные переговоры с Германией и Финляндией.

Следует отметить, что работа по приведению российской налоговой системы в соответствие как с мировой практикой в целом, так и с налоговыми системами стран – основных экономических партнеров России, затрагивает большее число направлений реформирования и рассчитана скорее на долгосрочную, чем на среднесрочную перспективу. Среди комплекса вопросов по тем направлениям, которые должны быть урегулированы, следует отметить, в частности, следующие:

а) Ужесточение правил о наличии обязательной документации, подтверждающей факт уплаты денежных средств контрагентам в случае сделок с компаниями, находящимися в юрисдикции налоговых гаваней (например, ограничения на отнесение к расходам сомнительных платежей). Другими словами, необходимо активизировать международное сотрудничество с целью проверки того факта, насколько выплаченные контрагентам суммы соответствуют фактическим сделкам и насколько суммы, выплаченные по этим сделкам, соответствуют условиям стандартной деловой практики. Большинство налоговых гаваней не ведет сбора информации, необходимой налоговым органам государств с современной налоговой системой, поэтому наличие каких-либо соглашений с подобными юрисдикциями не позволяет повысить эффективность налогового администрирования по международным операциям.

б) Ограничение возможностей для манипуляций с использованием договоров об избежании двойного налогообложения путем распространения действия льгот, предусмотренных такими договорами, исключительно на реальных резидентов стран-сторон соглашения. Одним из инструментов этого является удержание прямых налогов у источника выплаты. В случаях, когда резиденты одной страны перечисляют средства резидентам другой страны, такие платежи традиционно облагаются налогом, удерживаемым у источника выплаты, т.е. в стране плательщика. Налоги, удерживаемые у источника выплаты, обеспечивают стране, являющейся источником выплачиваемого дохода, возможность изъять причитающуюся ему сумму налога на этот доход до перехода этого дохода под контроль другой налоговой юрисдикции.

Решение этой задачи лежит не только в области заключения соглашений об избежании двойного налогообложения, но и способам определения реального резидентства налогоплательщика. Для решения этой задачи необходимо повышение эффективности обмена информацией между российскими налоговыми органами и их зарубежными партнерами.

в) Регулирование вопросов противодействия недостаточной капитализации и введение ограничений на отнесение к расходам, учитываемых при налогообложении налогом на прибыль организаций процентов по заемным средствам. В частности, предполагается

рассмотреть возможность придания налоговым органам полномочий по переквалификации долговых обязательств компании во взносы в уставный капитал, что будет способствовать предотвращению попыток завышения размера расходов, учитываемых при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, за счет выплаты процентов по долговым обязательствам перед материнской компанией (когда по своей экономической сути такое долговое обязательство является взносом в уставный капитал – например в тех случаях, когда размеры долговых обязательств перед компанией значительно превышают размер ее участия в уставном капитале компании). По сути речь идет о совершенствовании налогового законодательства в части противодействия практике недостаточной капитализации как методу минимизации налоговых обязательств.

г) Введение более строгих требований к отчетности о международных сделках и участии в иностранных дочерних компаниях.

д) Проведение совместных налоговых проверок и других скоординированных с другими странами мероприятий для обеспечения соблюдения закона – скоординированных программ обучения, одновременно проводимых расследований, проектов обмена информацией, международной взаимопомощи в вопросах собираемости налогов.

е) Разработка и внедрение принципов выявления стран - "налоговых гаваней" в целях налоговой политики, создание и утверждение единообразного перечня "налоговых гаваней" в целях налогообложения.

ж) гармонизация законодательства и налоговой политики со странами СНГ в части акцизов и таможенных пошлин.

Сроки введения в действие: 2008 – 2010 гг.

17. Введение в налоговое законодательство понятия индексируемой налоговой единицы

В настоящее время большое количество показателей, предусмотренных налоговым законодательством, установлено в денежном выражении. Это создает сложности, связанные с ежегодной индексацией этих показателей. Отсутствие индексации приводит к искажениям, связанным с инфляционным воздействием. Речь идет, в частности, о следующих показателях:

- специфических налоговых ставках;
- величине налоговых вычетов по различным налогам, установленным в денежном выражении;
- границах, в рамках которых применяются различные налоговые ставки (различные ставки единого социального налога);

- предельных величинах выручки от реализации товаров (работ, услуг), установленных в качестве критериев для перехода на специальные налоговые режимы, а также в качестве критерия для возможного освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС;

- прочих показателях.

Установление всех перечисленных величин с 2009 года в виде, исчисляемом в условных налоговых единицах, индексируемых на ежегодной основе в рамках принятия закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год, позволит не только минимизировать инфляционное воздействие на налоговое законодательство, но и может способствовать решению ряда иных проблем – например, применение указанного индекса к стоимости приобретения недвижимого имущества, ценных бумаг, иного имущества позволит более справедливо облагать налогом на доходы физических лиц прирост капитальной стоимости имущества при его реализации.

18. Создание налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности

В настоящее время рассматривается пакет инициатив по созданию стимулов к осуществлению инновационной деятельности, включающий в себя ряд мер по изменению с 2007 года налогового законодательства. Эти меры включают в себя:

а) Расширение видов организаций, выполнение которыми научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ освобождается от налогообложения налогом на добавленную стоимость. В настоящее время от НДС освобождается реализация таких работ только в случае их выполнения за счет бюджетных средств, а также выполнения за счет прочих средств организациями образования и науки. Предлагается освободить реализацию любыми организациями научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, относящихся к новой или усовершенствованию производимой продукции, если в их состав включаются следующие виды деятельности:

разработка конструкции инженерного объекта или технической системы – конструкторские работы;

разработка новых технологий – технологические работы;

создание опытных образцов машин, оборудования, материалов, обладающих принципиальными особенностями создаваемых нововведений и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание;

б) включение в состав средств целевого финансирования, не учитываемых при определении базы налога на прибыль научных

организаций, средств, получаемых из различных фондов научных исследований;

в) установление повышающего коэффициента (не более 2) в отношении основных средств, используемых только для научно-технической деятельности, к основной норме амортизации;

г) признание в целях упрощенной системы налогообложения расходов в виде расходов на патентование и расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.

Срок вступления в силу: 01.01.2008

19. Реформирование налога на игорный бизнес

В связи с принятыми решениями об изменении подходов к государственному регулированию игорного бизнеса, а также о размещении объектов игорного бизнеса на специально отведенных территориях необходимо уточнить подходы к налогообложению игорного бизнеса. В настоящее время налог на игорный бизнес является региональным налогом, все поступления которого направляются в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Начиная с 1 июля 2009 года размещение объектов игорного бизнеса вне специально отведенных зон, расположенных на территориях пяти субъектов Российской Федерации, будет запрещено. Соответственно, к этому моменту будет необходимо разработать подходы, которые должны предусматривать, с одной стороны, компенсацию выпадающих доходов региональным бюджетам, которые не будут получать доходы от налога на игорный бизнес в силу отсутствия на их территориях объекта налогообложения, а другой стороны, – совершенствование самого налога, включающее, по всей видимости, перераспределение полномочий по установлению налоговых ставок между федеральными и региональными властями, а также возможные изменения в конструкции налога и порядка его администрирования.

20. Совершенствование порядка налогообложения при реализации концессионных соглашений.

В связи с началом реализации концессионных соглашений как одного из основных механизмов государственно-частного партнерства предполагается решить ряд вопросов, связанных с налогообложением при осуществлении некоторых операций при реализации концессионных соглашений. В первую очередь, речь идет о следующих вопросах:

- налогообложение налогом на добавленную стоимость операций по передаче объектов имущества государством концессионеру и последующей передаче объектов имущества концессионером государству;

- начисление налоговой амортизации на объекты основных средств концессионером в ходе реализации концессионного соглашения.

Срок введения в действие: 01.01.2008

Основные итоги налоговой реформы

1. Динамика и структура налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, включая задолженность по основным налогам

В таблице 1 представлена динамика налоговых поступлений в бюджет расширенного правительства Российской Федерации по основным налогам в 2000-2006 гг. как в реальном выражении (в ценах 1998 г.), так и в процентном отношении к ВВП.

Таблица 1

Поступления основных налогов в бюджет расширенного правительства Российской Федерации в 2000-2006 гг. (в реальном выражении и в % ВВП)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Налоговые поступления в реальном выражении (трлн. руб.)									
Налоговые доходы*	0,84	0,88	1,10	1,15	1,20	1,26	1,38	1,53	1,63
Налог на прибыль	0,10	0,13	0,17	0,19	0,14	0,14	0,20	0,26	0,28
НДФЛ	0,07	0,07	0,07	0,09	0,11	0,13	0,13	0,14	0,15
НДС ⁹	0,16	0,17	0,19	0,23	0,24	0,24	0,24	0,28	0,25
Акцизы ¹⁰	0,07	0,06	0,07	0,09	0,08	0,09	0,06	0,05	0,04
Доходы от внешнеэкономической деятельности ¹¹	0,04	0,05	0,10	0,12	0,10	0,12	0,20	0,32	0,38
Платежи за пользование природными ресурсами	0,02	0,03	0,03	0,05	0,10	0,11	0,13	0,18	0,20
Налог с продаж	0,00	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02	0,00	-	-
ЕСН ¹² в федеральный бюджет	-	-	-	-	0,11	0,10	0,10	0,05	0,05
Отчисления во внебюджетные фонды ¹³ , в том числе	0,21	0,20	0,22	0,23	0,13	0,14	0,14	0,17	0,19
ЕСН в Фонд социального страхования РФ	-	-	-	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
ЕСН в Федеральный фонд ОМС	-	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,01

⁹ Налог на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации и ввозимые на ее территорию.

¹⁰ Акцизы по подакцизным товарам, производимым на территории Российской Федерации и ввозимым на ее территорию, без учета акцизов на нефть.

¹¹ Таможенные пошлины, таможенные сборы и прочие поступления от внешнеэкономической деятельности.

¹² С 2001 года ЕСН заменил существовавшие ранее взносы во государственные социальные внебюджетные фонды

¹³ До 2002 г. суммарные отчисления в социальные внебюджетные фонды. С 2002 г. налоги и взносы на социальные нужды без учета ЕСН в федеральный бюджет.

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
ЕСН в территориальные фонды ОМС	-	-	-	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ	-	-	-	-	0,09	0,11	0,11	0,12	0,16
Налоговые поступления в % ВВП									
Налоговые доходы*	31,9%	31,4%	35,7%	35,7%	35,6%	34,6%	35,3%	36,9%	36,9%
Налог на прибыль	3,7%	4,6%	5,4%	5,7%	4,3%	4,0%	5,1%	6,2%	6,3%
НДФЛ	2,7%	2,4%	2,4%	2,9%	3,3%	3,4%	3,4%	3,3%	3,5%
НДС	6,0%	5,9%	6,2%	7,2%	7,0%	6,7%	6,3%	6,8%	5,7%
Акцизы	2,6%	2,2%	2,3%	2,7%	2,4%	2,6%	1,4%	1,2%	1,0%
Доходы от внешнеэкономической деятельности	1,4%	1,8%	3,1%	3,7%	3,0%	3,4%	5,0%	7,8%	8,7%
Платежи за пользование природными ресурсами	0,8%	0,9%	1,1%	1,4%	3,1%	3,0%	3,4%	4,3%	4,5%
Налог с продаж	0,03%	0,40%	0,47%	0,50%	0,46%	0,43%	0,04%	0,00%	0,00%
ЕСН в федеральный бюджет	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,13%	2,75%	2,59%	1,24%	1,19%
Отчисления во внебюджетные фонды, в том числе	7,9%	7,1%	7,3%	7,2%	3,8%	3,9%	3,7%	4,2%	4,3%
ЕСН в Фонд социального страхования РФ				0,24%	0,23%	0,22%	0,25%	0,22%	0,21%
ЕСН в Федеральный фонд ОМС				0,04%	0,05%	0,04%	0,04%	0,14%	0,21%
ЕСН в территориальные фонды ОМС				0,59%	0,71%	0,66%	0,62%	0,38%	0,37%
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в РФ					2,76%	2,94%	2,80%	2,88%	3,51%

* – до 2005 г. данные включают доходы целевых бюджетных фондов.

Как следует из представленных данных, для всего периода с 1998 по 2006 гг. характерен рост налоговых поступлений в бюджет расширенного правительства Российской Федерации в реальном выражении: годовой прирост данной величины составлял от 4,3% (2003 г.) до 25,1% (по итогам 2000 г.). Если же рассматривать период после реализации основных изменений налогового законодательства, то максимальный прирост налоговых доходов в реальном выражении наблюдался по итогам 2005 г. – 11,1%¹⁴. Схожая динамика наблюдалась и в отношении доли налоговых доходов в ВВП, которая к 2005 г. достигла максимальной величины за рассматриваемый период времени (36,9% ВВП). В 2006 г. доля налоговых доходов оказалась неизменной и осталась на неизменном уровне 36,9% ВВП. При этом заметный рост налоговых поступлений наблюдался в

¹⁴ Отчасти подобное значение прироста налоговых доходов объясняется поступлением в 2005 году дополнительных налоговых доходов от погашения налоговой задолженности НК "ЮКОС"

2000 г., что преимущественно было обусловлено значительным ростом поступлений по налогу на прибыль, НДС и вывозным таможенным пошлинам.

В числе основных факторов роста налоговых доходов бюджетной системы можно назвать благоприятную конъюнктуру на товары российского экспорта и, в первую очередь, нефть, газ и металлы, расширение налоговой базы по многим налогам, обусловленное ростом российской экономики, улучшение налогового администрирования, а также частичное сокращение величины налоговой задолженности (подробнее см. таблицу 4). Кроме того, достаточно важным фактором роста налоговых доходов бюджетной системы являлась положительная динамика поступлений единого социального налога, который с 2001 года заменил существовавшие на тот момент различные платежи в государственные социальные внебюджетные фонды. Также в период до 2004 года был отменен ряд налогов и сборов, что дополнительно сказалось на динамике налоговых поступлений. В частности, были отменены налог с продаж, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (до 2001 г. налог взимался по ставке 1,5% с оборота предприятий), налог на приобретение автотранспортных средств, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, а также было произведено сначала снижение, а потом – и полная отмена налога на пользователей автодорог и владельцев автотранспортных средств.

Динамика поступлений отдельных налогов в значительной степени различалась. Так, наибольшей волатильностью как в реальном выражении, так и в процентах ВВП характеризовались поступления налога на прибыль организаций. Из таблицы 1 видно, что до 2001 г. поступления данного налога росли, причиной чему стал рост сальдированного финансового результата деятельности предприятий в экономике, улучшение платежей и расчетов в экономике, а также введение в 2001 г. 5% муниципального налога на прибыль для компенсации отмены налога на содержание ЖКХ. Однако по итогам 2002 было зафиксировано значительное сокращение поступлений по налогу на прибыль организаций, составившее около 22% для величин в реальном выражении и 1,4 процентных пункта по отношению к ВВП. В 2003 году в реальном выражении поступления по налогу несколько выросли, тогда как в процентном отношении к ВВП еще более снизились – с 4,3% до 4,0% ВВП.

Основными факторами падения поступлений налога на прибыль в 2002 г. стали вступление в действие новых положений Налогового кодекса, относящихся к данному налогу, в частности, изменение структуры и объема затрат (в сторону увеличения), принимаемых к вычету при определении налоговой базы, снижение налоговой ставки с 35% до 24%, применение «переходного» положения, связанного с определением

налоговой базы по методу начисления, изменение начисления амортизации, а также общее снижение чистого финансового результата деятельности предприятий. При этом, по оценкам Минфина России, в 2003 г. около 0,12% ВВП от суммарного сокращения поступлений было обусловлено именно фактом налоговых изменений в части определения базы по налогу на прибыль.

Лишь в 2004 г. тенденция снижения налоговых поступлений была прервана: поступления выросли на 48% в реальном выражении или 1,1 процентных пункта по отношению к ВВП и продолжили рост в 2005 и 2006 гг. Основным фактором роста поступлений по итогам 2004 г. стало сохранение благоприятной макроэкономической конъюнктуры, в частности, благодаря экономическому росту и повышению мировых цен на нефть. На этом фоне наблюдалось значительное расширение базы налогообложения: если в 2003 г. величина чистого сальдированного результата предприятий и организаций снизилась на 12%, то в 2004 г. она продемонстрировала рост на 50%, а в 2005 г. и первые десять месяцев 2006 г. – на 35% и 26% соответственно. Кроме того, рост поступлений в 2004 г. частично был обусловлен прекращением действия ряда льгот по налогу на прибыль, полученных до реформы налога в 2002 г., тогда как рост поступлений в 2005 г. отчасти стал следствием перечисления в бюджет в первом квартале 2005 г. платежа, связанного с погашением налоговой задолженности НК «ЮКОС».

Поступления налога на доходы физических лиц (подходный налог) в реальном выражении оставались достаточно стабильными вплоть до 2001 г. Однако с 2002 года начался рост поступлений данного налога в реальном выражении, который сохранялся на протяжении всего последующего периода. Вместе с тем, в процентном отношении к ВВП рост наблюдался лишь до 2004 г. включительно, после чего последовало некоторое снижение доли поступлений в ВВП. Лишь по итогам 2006 г. поступления данного налога в процентном отношении к ВВП вновь выросли и составили 3,5%. Рассматривать динамику поступлений данного налога необходимо с учетом того, что в 2001 г. была проведена его реформа, в результате которой была введена плоская шкала налогообложения со ставкой налога в 13%. Так, можно заметить, что уже по итогам 2001 г. был зафиксирован рост налоговых поступлений. Одним из факторов роста является то, что до реформирования налог уплачивался по ставке 12%, поэтому ее увеличение на 1 процентный пункт при предположении о неизменности налоговой базы или ее расширении привело к заметному росту поступлений (по различным оценкам, приблизительно на 0,1% ВВП) даже несмотря на снижение предельной ставки налога для той части населения, которая платила налог по более высокой ставке (снижение поступлений приблизительно на 0,05% ВВП). Кроме того, по оценкам, около 0,2% ВВП роста поступлений подходного

налога был обусловлено расширением налоговой базы. Последующий рост был в основном обусловлен общим ростом доходов населения вследствие роста экономики, а также их частичной легализации.

До 2003 г. включительно налоговые поступления от акцизов как в реальном выражении, так и по отношению к ВВП заметно колебались. Однако в целом поступления росли, достигнув в 2001 г. максимальных значений за весь рассматриваемый период. Далее, начиная с 2002 г., последовало достаточно заметное снижение. Первоначальный рост поступлений в 2001-2003 г. был обусловлен введением акцизов на дизельное топливо и моторные масла, увеличением ставок на алкогольную продукцию, бензин (более чем в 3 раза)¹⁵, а также акцизов на природный газ, рост мировых цен на который вызывал соответствующий рост акцизов. Слом тенденции к росту акцизов, зафиксированный в 2004 г. и положивший начало сокращению их реальной величины и доли в ВВП, в значительной степени был обусловлен отменой с 1 января 2004 г. акциза на природный газ, поступления по которому в 2003 г. составляли около 45% от общих доходов бюджетной системы по акцизам.

Существенный вес в налоговых доходах имеют поступления налога на добавленную стоимость. При этом если в реальном выражении вплоть до 2005 года преобладала тенденция к их росту, то в долях ВВП они росли лишь до 2001 г, после чего последовал трехлетний спад поступлений по отношению к размеру российской экономики. Заметное улучшение наблюдалось лишь по итогам 2005 года, после чего в 2006 г. поступления вновь заметно сократились. Подробнее динамика доходов бюджетной системы от НДС, а также анализ факторов, оказавших влияние на эту динамику, рассмотрены в Приложении 2.

Также важной статьёй доходов бюджетной системы Российской Федерации являются платежи за пользование природными ресурсами, значительную часть которых составляют поступления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Если до 2001 года поступления оставались относительно незначительными, то с 2002 года они стали устойчиво расти вследствие роста мировых цен на энергоносители и объемов добычи в России. Поскольку ставка НДПИ была непосредственным образом связана с уровнем мировой цены на нефть, значительное улучшение мировой конъюнктуры рынка энергоносителей автоматически сказывалось на уровне налоговых поступлений по данному налогу и, как следствие, суммарным поступлениям платежей за пользование природными ресурсами. Довольно схожая динамика наблюдалась и в отношении доходов от внешнеэкономической деятельности, которые на протяжении

¹⁵ Столь значительное увеличение ставки акциза на бензин было призвано компенсировать отмену налога на реализацию горюче-смазочных материалов и снижение ставки налога на пользователей автомобильных дорог.

большей части рассматриваемого периода росли, с одной стороны, вследствие роста российской экономики и роста внешнеэкономической активности, а, с другой стороны, вследствие включения экспортных пошлин на нефть, которые с 2002 года начали рассчитываться исходя из результатов мониторинга мировой цены на нефть.

Динамика отчислений в социальные внебюджетные фонды в 1998-2001 гг. оставалась достаточно стабильной, в то время как с 2001 г. произошли заметные изменения, что объяснялось в основном изменениями в законодательстве, введенными в 2001 г. Рассматривая период 2002-2006 гг., необходимо отметить, что в 2003 г. без учета ЕСН, перечисляемого в федеральный бюджет, наблюдался рост отчислений по отношению к ВВП, тогда как в 2004 и 2005 г. последовало их снижение. В 2006 г. поступления во внебюджетные фонды заметно выросли и по отношению к ВВП составили 4,3%. В то же время, с 2002 г. наблюдалось общее снижение отчислений на социальные нужды.

Если рассмотреть структуру отчислений во внебюджетные фонды, то в 2001-2004 гг. их доли в ВВП оставались достаточно стабильными, в то время как по итогам 2005 и 2006 гг. было зафиксировано заметное снижение поступлений в фонд социального страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Основной причиной столь заметного падения является снижение пропорций распределения средств от ЕСН в пользу данных внебюджетных фондов. Например, если в 2001 году 4,0% от ставки ЕСН направлялось в Фонд социального страхования (при налоговой базе до 100 000 рублей), то в 2005 году ее размер был пересмотрен в сторону понижения до 3,2%. Соответствующие показатели в 2001 и 2005 гг. для отчислений в территориальные фонды обязательного медицинского страхования составляли 3,4% и 2%. Напротив, рост доли отчислений в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования в 2005 г. с 0,2% до 0,8% способствовал росту поступлений в данный фонд по отношению к ВВП в 2005 и 2006 гг. Наконец, поступления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование на протяжении 2002-2005 гг. относительно ВВП оставались достаточно стабильными на уровне около 2,7%-2,9% ВВП и лишь по итогам 2006 г. выросли до 3,51% ВВП.

Данные об отраслевой структуре поступлений налогов и платежей в бюджетную систему Российской Федерации в 2003-2005 гг. представлены в Таблице 2.

Таблица 2

Отраслевая структура налоговых поступлений и платежей в бюджетную систему Российской Федерации в 2003-2005 гг., % ВВП)¹⁶

	2003	2004	2005	Примечание*
Промышленность	44,1%	48,6%	54,6%	Включает «добычу полезных ископаемых», «обрабатывающие производства», «производство и распределение электроэнергии, газа и воды»
Торговля и общественное питание	15,3%	10,7%	12,3%	«Оптовая и розничная торговля»
Транспорт	6,9%	5,9%	7,1%	Транспорт и связь
Строительство	6,2%	5,1%	3,7%	Строительство
Финансы и кредит	2,4%	2,8%	3,5%	Финансовая деятельность
Связь	3,0%	2,5%	н/д	
Мат. техническое снабжение	2,5%	2,4%	н/д	
Жилищно-коммунальное хозяйство	2,3%	1,9%	н/д	
Сельское хозяйство	0,7%	0,6%	1,0%	Сельское хозяйство
Прочие отрасли	16,6%	19,4%	н/д	
Итого	100,0%	100,0%	100,0%	

* – название сопоставимых разделов по классификации, введенной с 2005 г.

Как следует из данных, приведенных в таблице 2, на протяжении рассматриваемого периода наибольший объем поступлений налогов и платежей в бюджетную систему обеспечивала промышленность, доля которой в суммарных налоговых поступлениях росла с 44,1% в 2003 г. до 54,6% в 2005 г. При этом около 68% от всех поступлений по промышленности обеспечивается за счет видов деятельности, связанных с добычей полезных ископаемых. Следующим по объему налоговых поступлений разделом является «торговля и общественное питание» («оптовая и розничная торговля» в новой классификации ОКВЭД), доля которого в 2004 г. упала до 10,7% с приблизительно 15,3% в 2003 г. Напротив, в 2005 г. наблюдалось некоторое повышение данного показателя до 12,3%. Поступления по разделу «транспорт и связь» в 2005 году заметно упали (7,1%) по сравнению с соответствующими показателями 2003 и 2004 гг. (соответственно 9,9% и 8,4%). Налоговые поступления от финансовой деятельности в 2005 году составили около 3,5% суммарных поступлений, в то время как в 2003 и 2004 гг. соответствующий показатель находился на уровне 2,4% и 2,8% ВВП. Столь заметный рост объясним, поскольку финансовый рынок Российской

¹⁶ С 2005 года была введена новая классификация по видам экономической деятельности.

Федерации на протяжении последних нескольких лет демонстрирует заметные темпы роста. Наконец, поступления по разделу «строительство» к 2005 г. заметно сократились, тогда как, например, поступления от сельскохозяйственного сектора, напротив, выросли. По остальным разделам классификации не удалось провести сопоставления из-за значительных отличий разделов старой и новой классификации, а также отсутствия соответствующих данных. Вместе с тем, если сопоставить сумму показателей по разделам, по которым не удалось добиться соответствия, то в 2003 и 2004 г. этот показатель составлял 21,4% и 23,7%, в то время как в 2005 году – 17,8%. Несмотря на то, что полученные различия по итогам 2005 года могут быть обусловлены различиями в классификации, столь заметное падение может быть обусловлено и снижением поступлений от прочих отраслей экономики.

Таблица 3.

Задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ в 2000–2005 гг. (% ВВП).

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ВСЕГО,						
<i>из них</i>	6,35%	5,31%	4,82%	3,93%	5,24%	3,48%
В федеральный бюджет						
<i>в том числе</i>	4,00%	4,54%	4,12%	3,30%	4,70%	3,03%
Налог на прибыль	1,25%	0,99%	0,81%	0,54%	1,36%	0,84%
НДС	3,56%	2,64%	2,23%	1,84%	2,45%	1,44%
Платежи за пользование природными ресурсами,						
<i>в том числе</i>	0,35%	0,26%	0,19%	0,16%	0,33%	0,25%
НДПИ	н/д	н/д	0,01%	0,02%	0,17%	0,14%
Остальные федеральные налоги и сборы	0,85%	0,66%	0,89%	0,76%	0,55%	0,50%
Акцизы	0,35%	0,30%	0,18%	0,18%	0,13%	0,11%
ЕСН	н/д	0,52%	0,54%	0,59%	0,58%	0,47%
Задолженность по региональным налогам и сборам	н/д	0,46%	0,42%	0,35%	0,30%	0,25%
Задолженность по местным налогам и сборам	н/д	0,30%	0,28%	0,25%	0,21%	0,16%

На основании представленных в таблице 3 данных можно сделать вывод, что задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему в 2000-2005 гг. постепенно снижалась. Исключением является лишь 2004 г., когда был зафиксирован рост доли налоговой задолженности в ВВП после периода ее снижения. Что касается динамики задолженности по основным налогам, то в отдельные годы она совпадала с динамикой поступлений, тогда как в остальные периоды характеризовалась обратной динамикой. Так, в начале рассматриваемого периода рост доли в ВВП поступлений по налогу на прибыль сопровождался снижением величины задолженности, тогда как последовавший затем заметный спад в объеме поступлений соответствующим образом отразился и на величине задолженности.

Восстановление тенденции к росту налоговых поступлений в 2004 г. сопровождалось ростом налоговой задолженности. Динамика задолженности по НДС несколько отличалась от динамики по налогу на прибыль. В частности, несмотря на стабильное снижение доли поступлений по налогу на добавленную стоимость в ВВП с 2001 г., соответствующая доля налоговой задолженности колебалась. По налогу на добычу полезных ископаемых рост поступлений также сопровождался ростом величины задолженности по отношению к ВВП. Лишь по итогам 10 месяцев 2006 года данная тенденция была нарушена и задолженность по платежам в бюджет несколько снизилась. Задолженность по акцизам по отношению к ВВП стабильно снижалась на протяжении всего рассматриваемого периода, несмотря на смешанную динамику непосредственных поступлений от акцизов. Наконец, относительная величина задолженности по ЕСН оставалась довольно стабильной на протяжении 2001-2005 гг. даже при заметных колебаниях поступлений самого налога.

2. Оценка бюджетных параметров без учета вклада нефтегазового сектора и влияния мировых цен на нефть

Достаточно сильная зависимость российской бюджетной системы от экспорта энергоносителей и, таким образом, – от конъюнктуры мировых рынков свидетельствует о наличии заметных рисков, связанных с возможной дестабилизацией государственного баланса. Отчасти для этого в 2004 г. был создан Стабилизационный фонд, призванный аккумулировать доходы конъюнктурного характера для стерилизации избыточного денежного предложения и покрытия выпадающих доходов в будущем при заметном снижении мировых цен на энергоносители. Вместе с тем, Минфин России предлагает внедрить в законодательство коцепцию ненефтегазового бюджета, который не учитывал бы доходы (расходы) от нефтегазового сектора экономики. Средства данного фонда предлагается использовать для полного или частичного покрытия дефицита ненефтяного бюджетного дефицита. Кроме того, помимо оценок ненефтегазового бюджета Минфина России существуют аналогичные оценки Международного валютного фонда (МВФ). Соответствующие оценки приведены в таблице 4.

Таблица 4.

Величина ненефтегазового баланса федерального бюджета РФ (% ВВП).

	2002	2003	2004	2005	2006
Баланс консолидированного бюджета РФ, % ВВП	1,0	1,4	4,5	7,7	7,7
Баланс федерального бюджета РФ, % ВВП	1,4	1,7	4,4	7,4	7,4
Нефтегазовый баланс федерального бюджета РФ, % ВВП	-5,2	-4,6	-4,3	-5,9	-7,4

	2002	2003	2004	2005	2006
(оценка МВФ)					
Ненефтегазовый баланс федерального бюджета РФ, % ВВП (оценка Минфина России)	-	-	-	-5,5%	-5,1%

Из таблицы 4 следует, что ненефтегазовый баланс бюджетной системы Российской Федерации отрицателен. При этом по оценкам МВФ до 2004 г. он плавно рос по отношению к ВВП (с -5,2% до 4,3% ВВП), тогда как с 2005 года началось его снижение, вследствие чего по итогам 2006 года он может составить около -7,4% ВВП. Если же обратиться к оценкам Минфина России, то для 2005 г. они достаточно близки с оценками МВФ, тогда как расхождения для 2006 г. заметно выше. Более того, по оценкам Минфина России по итогам 2006 года можно ожидать некоторого улучшения ненефтегазового баланса федерального бюджета в процентном отношении к ВВП.

Приведенные оценки свидетельствуют о том, что при устранении конъюнктурной составляющей доходов бюджетной системы на протяжении последних 5 лет наблюдалось заметное превышение расходов над доходами. Очевидно, что полностью не учитывать нефтегазовые доходы при формировании государственного бюджета нельзя вследствие значимости сырьевого сектора экономики, однако представленные оценки подтверждают актуальность предложений о необходимости их структурирования и дальнейшего использования в соответствии с законодательно определенными механизмами.

Помимо расчета ненефтегазового баланса консолидированного и федерального бюджета, необходимо проанализировать влияние мировых цен на отдельные бюджетные показатели и, в частности, величину суммарных налоговых доходов федерального бюджета. В частности, необходимо выделить конъюнктурную (определяемую динамикой мировых цен на нефть) и структурную (не зависящую от динамики нефтяных цен) составляющую налоговых доходов. Для этой цели использовались проведенные Минфином России регрессионные оценки зависимости основных бюджетных показателей от цен на нефть. Согласно полученным оценкам, эластичность налоговых доходов федерального бюджета по ценам на нефть марки Юралс составила около 0,28, то есть рост мировой цены на нефть на \$1 приводил к росту налоговых доходов на 0,28% ВВП. При этом величина конъюнктурной составляющей налоговых доходов оценивалась на основе оценок эластичности зависимости от цен на нефть марки Urals и разницы между фактически наблюдаемой ценой и долгосрочной средней ценой (за период с 1990 по 2006 гг.). Структурная составляющая, напротив, представляет собой разность между фактической долей налоговых доходов федерального бюджета в ВВП и оценкой конъюнктурной составляющей. Оценки величины структурной и

конъюнктурной составляющих налоговых доходов федерального бюджета как доли ВВП и фактическая доля налоговых доходов в ВВП представлены в таблице 5.

Таблица 5.

Оценка структурной и конъюнктурной составляющих налоговых доходов федерального бюджета (% ВВП).

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Фактические налоговые доходы	11,0	10,9	8,8	10,7	13,2	16,2	18,6	18,0	18,8	21,0	22,2
Структурная составляющая налоговых доходов	12,3	12,7	12,5	12,8	12,7	16,7	18,9	17,4	16,1	15,8	15,2
Конъюнктурная составляющая налоговых доходов	-1,3	-1,8	-3,7	-2,1	0,5	-0,5	-0,3	0,6	2,7	5,2	7,0

Из таблицы 5 видно, что на протяжении 1996-1999 гг. конъюнктурная составляющая налоговых доходов федерального бюджета как доли в ВВП была отрицательна. Далее, в 2000 г., наблюдался заметный рост данного показателя с $-2,1\%$ ВВП до $0,5\%$ ВВП, после чего на протяжении 2001 и 2002 гг. она вновь принимала отрицательное значение вследствие падения нефтяных цен в этот период. С 2002 года заметное улучшение ситуации на мировом рынке нефти способствовало заметному увеличению конъюнктурной составляющей, которая по итогам 2005 года составила около $7,0\%$ ВВП.

О совершенствовании администрирования налога на добавленную стоимость

1. Меры по совершенствованию налога на добавленную стоимость, принятые к настоящему времени

В ходе налоговой реформы, проводимой в России с 2000 года, особое внимание было уделено совершенствованию налога на добавленную стоимость как источника налоговых доходов федерального бюджета, в меньшей мере, чем другие налоги, связанного с изъятием дополнительных доходов нефтегазового сектора. С момента окончания действия федерального закона "О налоге на добавленную стоимость", регулировавшего вопросы взимания НДС до вступления в силу главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации, российский НДС был существенно модернизирован, в значительной степени приближен к лучшим международным аналогам – в частности, к требованиям VI Директивы Европейского союза, посвященной вопросам взимания налога на добавленную стоимость.

Принимая во внимание тот факт, что масштабная налоговая реформа в целом завершена, можно подвести ее промежуточные итоги, которые оказали положительное воздействие на повышение эффективности российского НДС:

1) С принятием в 2000 году отдельных глав второй части Налогового кодекса, среди которых глава 21 "Налог на добавленную стоимость", был решен целый ряд важных проблем функционирования системы налога на добавленную стоимость. При этом важным этапом развития налогового законодательства, связанным с принятием Налогового кодекса, являлась систематизация всего массива законодательства о налогах и сборах и установление всех основных положений, регулирующих порядок взимания налога на добавленную стоимость в едином документе – Налоговом кодексе. Такой шаг сам по себе являлся важным достижением налоговой реформы, т.к. позволил исключить из нормативно-правовой базы, регулирующей порядок взимания, возмещения НДС из бюджета и прочие важные вопросы, связанные с налогообложением, различного рода инструкции, письма и прочие нормативные акты министерств и ведомств.

Помимо этого, структура Налогового кодекса соответствует международной практике: налоговое законодательство содержит определение налогоплательщика, объекта налогообложения и налоговой

базы, места реализации товаров и услуг, определены освобождения от налогообложения и товары (работы, услуги), реализация которых облагается по различным ставкам, были законодательно определены понятие ставки 0% и порядок возмещения уплаченного поставщикам налога при налогообложении по нулевой ставке, в законодательстве был установлен перечень документов, необходимый для представления в налоговые органы для получения права на применение нулевой ставки, а также права и обязанности налоговых органов, связанные с возмещением НДС при налогообложении по нулевой ставке.

Это нововведение оказало существенное влияние на деятельность налогоплательщиков и налоговых органов – с введением законодательной регламентации процедур применения нулевой ставки налога получение экспортерами возмещения уплаченного НДС хотя и осталось достаточно трудоемким процессом, однако на основании положений действующего Налогового кодекса для судебных органов в случае правильности оформления всех документов и соблюдения предусмотренных законодательством сроков имеется мало оснований для отказа в возмещении НДС. Это заставляет искать новые способы борьбы со злоупотреблениями в области уплаты налога на добавленную стоимость, в частности, возрастает необходимость противодействия использованию короткоживущих предприятий (фирм-однодневок) в целях уклонения от налогообложения.

2) С принятием главы 21 Налогового кодекса был изменен подход к определению налогоплательщиков. Налогоплательщиками стали считаться все лица, ведущие хозяйственную деятельность (осуществляющие операции по реализации товаров, работ, услуг), включая индивидуальных предпринимателей. При этом согласно международной практике для налогоплательщиков была предусмотрена возможность выхода из режима плательщика налога на добавленную стоимость в случае, если выручка от реализации товаров (работ, услуг) составляет менее установленного порога, что позволило снизить как издержки на налоговое администрирование для налоговых органов, так и издержки, связанные с исполнением налогового законодательства, для налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что, с одной стороны, предоставление возможности любому лицу, имеющему право на ведение предпринимательской деятельности, при соблюдении определенных условий выходить из режима налогоплательщика НДС является несомненным положительным результатом проведенной налоговой реформы. С другой стороны, представляется целесообразным не останавливаться на достигнутом, а перейти к используемому во многих странах с развитой системой НДС механизму добровольной регистрации налогоплательщиков НДС.

3) Вместе с принятием главы 21 Налогового кодекса был сокращен перечень товаров (работ, услуг), реализация которых подлежит освобождению от уплаты НДС. В настоящее время перечень товаров (работ, услуг), освобожденных от налогообложения, в большей степени соответствует международным нормам (в том числе, требованиям VI Директивы ЕС), чем это было до проведения налоговой реформы. Однако по-прежнему законодательство предусматривает некоторые освобождения от налогообложения, предоставляемые не категориям товаров (работ, услуг), как это принято в международной практике, а категориям налогоплательщиков, – например, продукции, производимой предприятиями инвалидов. Помимо ставки 0% российский НДС взимается по двум ставкам – 18% и 10%. При этом необходимо отметить, что в ходе проведения налоговой реформы 2000 года ставки налога на добавленную стоимость были сохранены без изменений, снижение основной ставки налога с 20% до 18% было осуществлено с 1 января 2004 года, вместе с отменой налога с продаж.

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

4) С 1 июля 2001 года был осуществлен переход от взимания налога по принципу страны происхождения к принципу страны назначения во взаимоотношениях со странами-участниками СНГ (кроме Белоруссии). Де факто переход к налогообложению НДС по ставкам страны назначения со странами СНГ начался несколько ранее – вместе с процессом заключения соглашений о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле. В результате Налоговым кодексом было закреплено положение о взимании НДС по ставкам страны назначения во взаимоотношениях со странами СНГ по всем товарам за исключением нефти и природного газа. Законом от 18 августа 2004 №102-ФЗ использование принципа страны происхождения для поставок нефти и природного газа в страны СНГ было отменено, начиная с 1 января 2005 года. В 2004 году между правительствами Российской Федерации и Республики Беларусь было заключено соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, в соответствии с которым при экспорте товаров применяется нулевая ставка

НДС. Таким образом, в настоящее время российский налог на добавленную стоимость полностью взимается по ставкам страны назначения товаров (т.е. при ввозе товаров на территорию Российской Федерации применяется соответствующая ставка российского НДС, а при вывозе в таможенном режиме экспорта – нулевая ставка) за исключением НДС по нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природному газу, реализуемым в некоторые страны СНГ, в соответствии с действующими международными договорами (например, Молдавия, Армения).

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

5) Введенным в действие в 2001 году Налоговым кодексом была предусмотрена законодательная обязанность выпуска и использования налогоплательщиками в целях исчисления сумм НДС счетов-фактур, что позволило создать предпосылки для использования с 2006 года (момента перехода на метод начисления для определения момента возникновения налоговых обязательств) одного из достоинств НДС, которым является возможность его исчисления на основании выставленных и полученных счетов-фактур, что значительно снижает издержки на его администрирование.

В этом отношении проведенная налоговая реформа оказалась незавершенной – с одной стороны, для исчисления сумм НДС и налоговых вычетов необходимы счета-фактуры, однако с другой стороны, счета-фактуры не могут являться основным и единственным источником информации для исчисления налога, как это происходит в большинстве стран с развитой экономикой, взимающих налог на добавленную стоимость.

6) С 1 января 2007 года осуществлен переход к единой декларации по налогу на добавленную стоимость и к уведомительному порядку возмещения НДС, при котором не предполагается обязательным представление в налоговые органы отдельной налоговой декларации при реализации товаров с применением нулевой налоговой ставки. Этот порядок не предполагает освобождения налогоплательщика от представления документов, обосновывающих право на применение

нулевой ставки. Подобные нововведения представляют собой попытку решить существующую в настоящее время и вызывающую многочисленные жалобы налогоплательщиков проблему систематической задержки в возмещении экспортерам сумм налога, уплаченным при производстве (приобретении) экспортируемой продукции.

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

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

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

9) Вступил в силу новый порядок применения налоговых вычетов по НДС, уплаченному поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства. Ранее действовавший порядок, когда право принятия уплаченного налога к вычету возникало только после постановки налогоплательщиком соответствующего объекта капитального строительства на учет, создавал серьезные препятствия к осуществлению инвестиций в форме капитальных вложений, т.к. фактически приводил к тому, что налогоплательщики, осуществлявшие капитальные вложения, предоставляли безвозмездный кредит государственному бюджету по

сравнению с неинвестирующими налогоплательщиками. Одно из препятствий на пути устранения этого недостатка было связано с опасениями значительных бюджетных потерь в переходный период после введения нового положения, когда к вычету одновременно принимаются как суммы НДС, уплаченные при осуществлении нового капитального строительства, так и суммы НДС, уже уплаченные к моменту перехода к новому порядку по незавершенным объектам капитального строительства.

Данное положение было исправлено изменениями в Налоговый кодекс, одобренными летом 2005 года (федеральный закон от 22 июля 2005 года №119-ФЗ). Начиная с 1 января 2006 года суммы НДС, уплаченные при осуществлении строительно-монтажных работ, принимаются в общем порядке. Вместе с тем, при осуществлении строительно-монтажных работ для собственного потребления вводится принцип начисления НДС на всю сумму выполненных работ по итогам каждого налогового периода (календарного месяца).

10) Начиная с 1 января 2006 года в налоговую базу не включаются авансы, полученные налогоплательщиками – экспортерами в качестве предварительной оплаты экспортных поставок. Данный шаг является логичным продолжением налоговой реформы в части повышения нейтральности налога на добавленную стоимость. Так, при налогообложении реализации товаров на экспорт по нулевой налоговой ставке освобождение от налогообложения авансов, полученных в счет оплаты неналогооблагаемых поставок, приводит к уменьшению оборотных средств, отвлекаемых у экспортеров в виде платежей в бюджет.

11) При принятии и дальнейшем совершенствовании главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации в налоговое законодательство было внесено значительное количество менее значительных изменений, которые также формировали и продолжают формировать пакет решений, относящийся к реформе налога на добавленную стоимость. К ним относятся такие меры, как введение в налоговое законодательство понятий места реализации товаров, регулирование различных особенностей определения налоговой базы, постепенное совершенствование налогообложения операций с имущественными правами и финансовых операций, требования о перечислении НДС при осуществлении товарообменных (бартерных) операций, увеличение продолжительности налогового периода по НДС с 2008 года до 1 квартала.

Можно с большой долей уверенности утверждать, что практически все из перечисленных нововведений если не полностью приблизили российский НДС к лучшим мировым образцам, то привели к росту степени его нейтральности, справедливости и эффективности. Вместе с тем, с учетом того обстоятельства, что в течение налоговой реформы

практически все законодательные изменения были направлены на увеличение нейтральности данного налога для налогоплательщиков, все они приводили и будут приводить к снижению доходов федерального бюджета от НДС. Другими словами, **практически все принятые решения в области реформирования налога на добавленную стоимость последних лет, хотя в целом и приводили к росту его эффективности и нейтральности, но одновременно были прямой причиной снижения бюджетных доходов от данного налога** либо за счет уменьшения сумм начисленного налога, либо вследствие опережающего роста налоговых вычетов.

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

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

Нам представляется, что многие из публикуемых в настоящее время оценок сложившейся ситуации и ее причин носят поверхностный и конъюнктурный характер, что зачастую приводит к получению неправильных выводов. В настоящих материалах представлены результаты анализа, проведенного Минфином России в отношении существовавших в 2004-2006 гг. тенденций в динамике и структуре поступлений налога на добавленную стоимость в Российской Федерации.

2. Основные тенденции в динамике и структуре поступлений налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет,

анализ основных факторов динамики поступлений налога на добавленную стоимость

Динамика поступлений налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации в 2004-2006 годах носила противоречивый характер (см. таблицу 1). Так, в 2004 г. зафиксировано сокращение поступлений от НДС на 0,33 процентных пункта ВВП по сравнению с показателями 2003 г., по итогам 2005 г. поступления НДС выросли до 6,82% ВВП, что на 0,52 процентных пункта ВВП превышает значение аналогичного показателя за предыдущий год. При этом структура поступлений НДС в 2003-2005 гг. не претерпела каких-либо изменений: поступления НДС по внутренней реализации составили около 70% общего объема поступлений по данному налогу, остальные 30% приходились на уплату налога от налогообложения импортируемых товаров.

Таблица 1

Совокупные объемы поступлений НДС в бюджетную систему РФ в 2004-2006 гг.

	2003 г.	2004 г.		2005 г.		2006 г.	
	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП
НДС всего	6,63%	1069,7	6,30%	1472,2	6,82%	1510,9	5,68%
в т.ч. НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации	4,65%	749,1	4,42%	1025,7	4,75%	924,2	3,47%
в т.ч. НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	1,98%	320,6	1,89%	446,5	2,07%	586,7	2,20%
Импорт*	13,22%	2177,17	12,83%	2792,14	12,93%	3633,97	13,65%
ВВП, млрд. руб.	13304,7	16966,4		21598,0		26621,3	

* Определение доли импорта в ВВП осуществлялась путем отношения значений импорта по данным таможенной статистики и пересчитанного ВВП в млрд. дол. США на основании значений среднего номинального курса доллара США к рублю за соответствующий год (в 2003 г. средний номинальный курс доллара США к рублю составил 30,68 руб./дол., в 2004 г. - 27,18 руб./дол., в 2005 г. - 28,29 руб. дол., в 2006 г. - 28,81 руб. дол.).

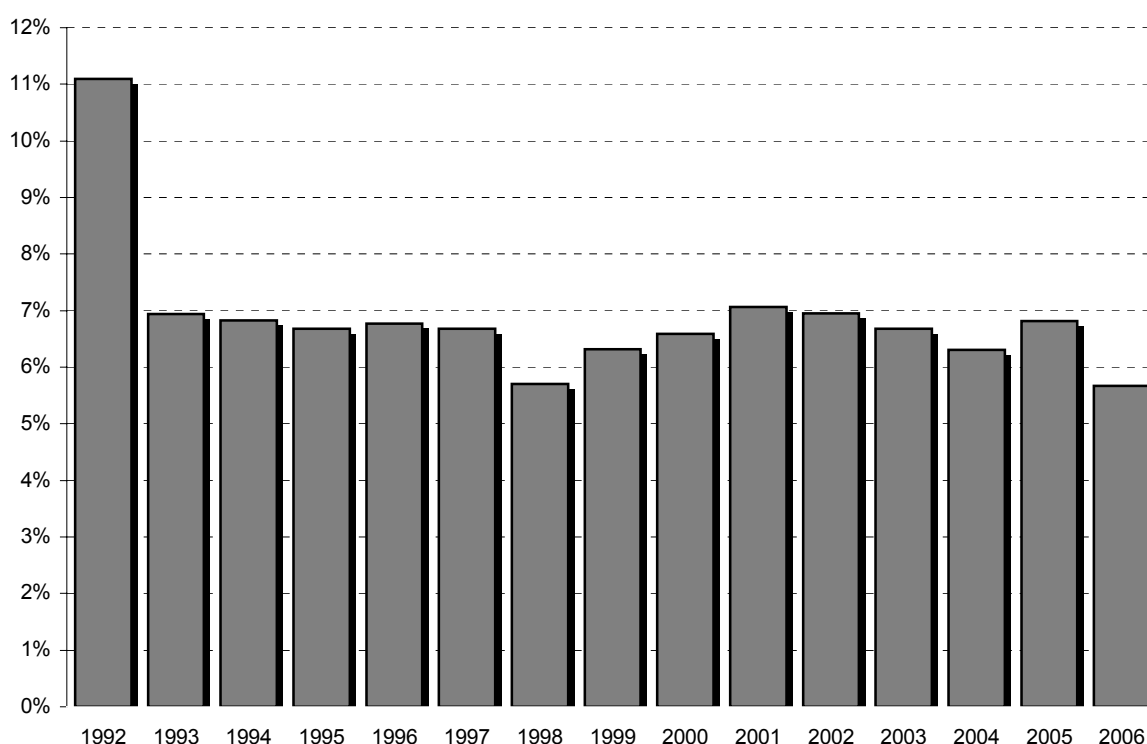
Напротив, в 2006 г. отмечается как заметное сокращение объемов поступлений НДС в бюджетную систему страны по сравнению с 2005 г. (на 1,14% ВВП), так и изменение структуры поступлений налога (доходы от НДС распределились между поступлениям от налогообложения

внутренней реализации и от обложения импорта в отношении 61% к 39% соответственно).

Однако при расширении периода анализа поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации (см. рис. 1) заметно снижение поступлений НДС начиная с 2002 года – с 7,1% ВВП в 2001 году до 5,7% ВВП по итогам 2006 года. В связи с этим необходимо выявить факторы, оказывающие влияние на колебания доходов от НДС за рассматриваемый период.

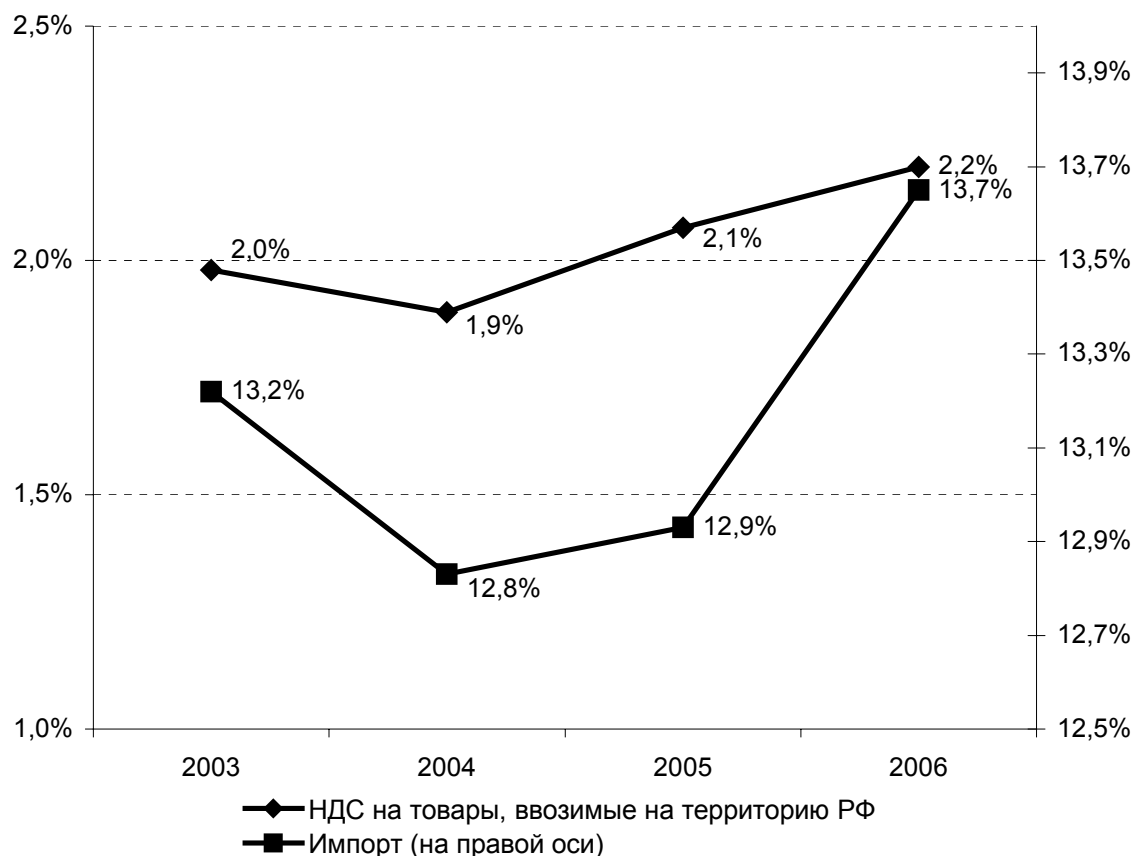
Рисунок 1

Поступления налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации в 1992 – 2006 годах, % ВВП



Следует отметить, что на протяжении всего рассматриваемого периода наблюдается поступательный рост доходов от налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, – в среднем на 0,15% ВВП в год, причем динамика поступлений в целом совпадает с динамикой ввоза товаров (см. рис. 2).

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



Из представленных данных следует, что снижение бюджетных доходов от НДС происходило за счет доходов, администрируемых Федеральной налоговой службой, т.е. поступлений НДС, взимаемого при реализации товаров на территории Российской Федерации. Так, на фоне незначительных изменений объемов поступлений НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации, в 2003-05 годах масштабы снижения поступлений в 2006 г., составившего 1,28% ВВП по сравнению с 2005 годом, выглядят существенными. Вместе с тем, при анализе динамики поступлений налог на добавленную стоимость в бюджет необходимо иметь в виду, что **поступления в бюджет НДС, начисленного при импорте и при внутренней реализации, не являются отдельными друг от друга источниками доходов** – устройство налога на добавленную стоимость таково, что при сохранении на постоянном уровне объемов налогооблагаемого конечного потребления (т.е. розничной реализации товаров, работ и услуг либо объемов реализации на этапах, предшествующих реализации товаров лицам, не являющимся

налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы) рост объемов НДС, начисленного при импорте, автоматически приводит к сокращению объемов НДС, поступивших в бюджет от налогообложения реализации товаров (работ, услуг) внутри страны, так как суммы, уплаченные таможенным органам, подлежат вычету из налоговой базы при реализации на внутреннем рынке. Таким образом, в силу экономических особенностей устройства НДС при прочих равных условиях (сохранении на прежнем уровне темпов роста внутренних цен на налогооблагаемые товары) рост объемов доходов от налога на добавленную стоимость, администрируемого Федеральной таможенной службой, является прямой причиной сокращения объемов доходов от данного налога, администрируемого Федеральной налоговой службой.

Рассмотрим подробнее возможные причины негативной динамики доходов от НДС, администрируемых Федеральной налоговой службой в период 2004-2006 гг.

1) В 2004 г. основной причиной незначительного сокращения поступлений от взимания НДС (в среднем на 5% при сопоставлении данных за 2003 и 2004 гг. в абсолютном исчислении) как внутреннего оборота, так и импорта, можно считать снижение ставки НДС с 20% до 18%. Более того, в 2004 г. произошло сокращение импорта на величину, эквивалентную 0,4% ВВП, по отношению к предыдущему году, что также повлияло на динамику поступлений от НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации.

2) На объемы поступлений налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет в 2005 году большое влияние оказало поступление в январе 2005 года налога на добавленную стоимость, доначисленного по результатам налоговых проверок нефтяной компании "ЮКОС" и уплаченного в бюджет после продажи активов ОАО "Юганскнефтегаз". Общая сумма дополнительных доходов федерального бюджета от погашения налоговой задолженности НК "ЮКОС" в 2005 году по данным ФНС России составила 137,7 млрд. руб., что эквивалентно 0,64% годового ВВП или 1,46% ВВП в первом полугодии 2005 года.

Следовательно, без учета доходов от налогов, доначисленных по результатам проверок НК «ЮКОС» объемы поступлений НДС на товары, реализуемые на территории Российской Федерации, в 2005 г. продолжали сокращаться по сравнению с 2004 годом (см. таблицу 2) – на величину, эквивалентную 0,32% ВВП. Этому также способствовало введение в главу 21 дополнений, определивших перечень операций с жилой недвижимостью и земельными участками, не подлежащих налогообложению (п.6 ст. 146, п/п.22-23 п.3 ст.149 НК РФ).

3) В 2006 г. доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС России, составили 924,2 млрд. руб. (3,47% ВВП)

против 1025,7 млрд. руб. (4,75% ВВП) в 2005 г., т.е. сокращение поступлений по сравнению с предыдущим годом равнялось 1,28% ВВП. При этом если не учитывать при анализе динамики НДС в 2006 г. дополнительные бюджетные доходы от применения налоговых санкций к НК "ЮКОС" начала 2005 года, то можно говорить о росте налоговых поступлений в абсолютном выражении по сравнению с 2005 г. на 4,08% по итогам 2006 г. (доходы от НДС без учета поступлений от ЮКОСа в 2005 г. составили 888,0 млрд. руб. против 924,3 млрд. руб. в 2006 г.). Однако при расчетах соответствующих показателей в процентном отношении к ВВП – основной характеристике базы НДС, снижение бюджетных доходов от НДС все равно составило в годовом исчислении порядка 0,64 процентных пункта ВВП, что является количественной оценкой масштабов воздействия на объем поступлений НДС в 2006 г. иных факторов, которые будут рассмотрены ниже.

Анализируя динамику отдельных составных частей налога на добавленную стоимость, взимаемого при реализации товаров на территории Российской Федерации, следует, прежде всего, обратить внимание на **динамику объемов начисленного налога** (т.е. сумм НДС, исчисленных при реализации налогоплательщиками товаров, работ или услуг на территории России в условиях применения ненулевой налоговой ставки), а также на **динамику налоговых вычетов**.

Динамика объемов начисленного НДС

Из представленных в таблице 2 данных видно, что на протяжении 2004-2006 годов суммы начисленного НДС, как и суммы предъявленных налоговых вычетов, в абсолютном выражении имели устойчивую тенденцию к росту, причем прирастали они быстрее, чем увеличивался ВВП: за два года (с 2004 г. по 2006 г.) прирост составил в среднем 9% ВВП. Это обстоятельство можно истолковать как результат удлинения цепи обращения налогооблагаемых товаров, которое имеет место вследствие либо увеличения числа посреднических структур, участвующих в доведении товаров до конечного потребителя, либо появления дополнительных стадий технологической обработки производимой на территории страны продукции (в силу опережающего роста обрабатывающей промышленности). Однако подобная динамика объемов начисленного налога имеет и другие объективные причины, не связанные с ухудшением администрирования налога на добавленную стоимость.

Так, следует обратить внимание на то обстоятельство, что если темпы прироста показателей начисленного налога и налоговых вычетов в 2005 г. по сравнению с предыдущим годом практически совпали (объем начислений в 2005 г. увеличился на 35,90%, а величина вычетов – на 36,49%), что обусловило сохранение общей суммы налога, исчисленной по

декларациям, на уровне чуть более 6% ВВП в 2004-05 годах, то в 2006 г. тенденция опережения темпа роста налоговых вычетов (147,98%) на темпом роста начислений (141,41%) заметно усилилась, в результате чего значение суммы исчисленного по декларациям НДС снизилось до уровня 5,46% ВВП.

В связи с подобной динамикой сумм начисленного налога следует проанализировать основные факторы, которые будучи связанными с особенностями действующего законодательства, приводят к снижению доли суммы начисленного налога в ВВП, то есть к тенденции, при которой суммы начисленного налога растут темпами, более низкими, чем основная характеристика налоговой базы – валовой внутренней продукт.

Среди основных причин, оказавших **влияние на общий объем начисленного НДС**, следует выделить две – введение льготы по НДС при ведении деятельности по жилищному строительству и рост масштабов применения специальных налоговых режимов для малого бизнеса.

Во-первых, можно предположить, что на темпы роста начисленного НДС в 2006 г. негативное влияние оказали возросшие объемы жилищного строительства, реализация которого не облагается НДС, и переход организаций розничной торговли с обычного режима налогообложения на специальные.

Так, в 2006 г. ввод в действие жилых домов вырос на 15,2% против 6,1% в 2005 г. (в 2004 г. было введено 41,0 млн. кв. метров, в 2005 г. – 43,6 млн., в 2006 г. – 50,2 млн.). По данным ФНС России, общая стоимость льготы по НДС, установленной в отношении жилищного строительства, составила в 2006 г. 19,6 млрд. руб., при этом потери федерального бюджета от недополучения НДС оцениваются в 2,5 млрд. руб. (0,01 % ВВП).

В розничной торговле в последние годы отмечается активный рост численности налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (на 20% в 2005-06 гг.), а также рост налоговых поступлений от применения специальных налоговых режимов. Эти тенденции наблюдаются на фоне сохранения объемов розничного товарооборота, исчисленных в процентном отношении к ВВП (рис. 3). Это позволяет говорить о ежегодном увеличении доли организаций розничной торговли – основного сектора, связанного с реализацией товаров (работ, услуг) конечному потребителю – собственно налоговой базы НДС, перешедших на специальный налоговый режим.

На фоне роста количества организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы для малого предпринимательства, а также прироста доходов бюджетной системы от применения специальных налоговых режимов в процентном

отношении к ВВП, представленного на рисунке 3, наблюдалось сохранение показателя доли оборота розничной торговли в ВВП (по итогам 2004 г. оборот розничной торговли составил 33,3% ВВП, 2005 г. – 32,6% ВВП, 2006 г. – 32,4% ВВП). Таким образом, концентрация необлагаемой добавленной стоимости на стадии розничной реализации товаров (работ, услуг) с уплатой налогов в рамках специальных налоговых режимов позволяет организациям и индивидуальным предпринимателям достаточно эффективно минимизировать налоговые обязательства по НДС перед бюджетом, находясь в рамках действующего налогового законодательства.

Рисунок 3

Количество налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (УСН и ЕНВД), доходы бюджетной системы, полученные от налогоплательщиков в рамках применения данных специальных налоговых режимов

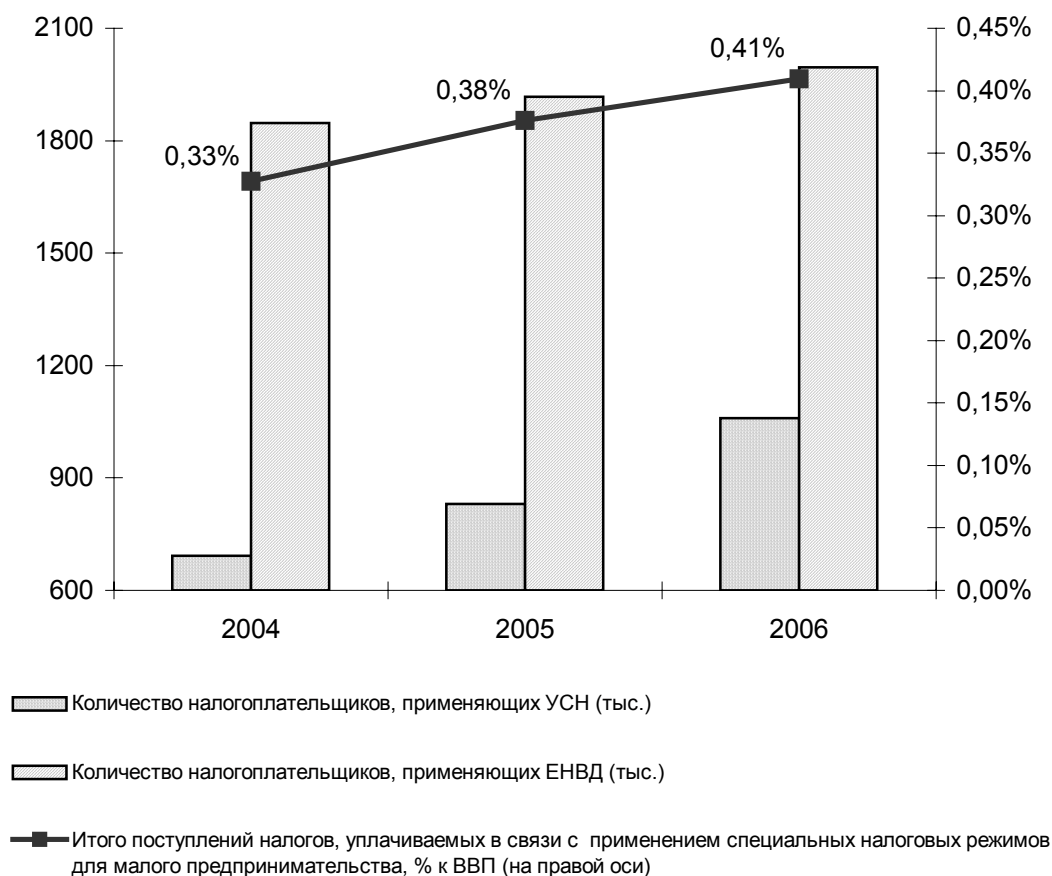


Таблица 2

Основные показатели исполнения федерального бюджета в части доходов от налога на добавленную стоимость, администрируемых Федеральной налоговой службой в период 2004-2006 гг.

	2004 (1 пол)		2004 (год)		2005 (1 пол)		2005 (год)		2006 (1 пол)		2006 (год)	
	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП
Начислено всего	2891,2	38,94%	6442,6	37,97%	3821,6	40,53%	8755,3	40,54%	5619,5	46,58%	12380,7	46,51%
Вычеты	2429,5	32,72%	5410,3	31,89%	3205,0	33,99%	7384,6	34,19%	4873,3	40,39%	10928,3	41,05%
В том числе вычеты НДС, уплаченного при осуществлении капитального строительства	41,0	0,55%	87,4	0,52%	53,9	0,57%	113,2	0,52%	131,0	1,09%	300,5	1,13%
Общая сумма налога, исчисленная по декларациям - итого	461,7	6,22%	1032,3	6,08%	616,6	6,54%	1370,7	6,35%	746,2	6,18%	1452,4	5,46%
Доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС	334,8	4,51%	749,1	4,42%	586,9	6,22%	1025,7	4,75%	467,3	3,87%	924,2	3,47%
В том числе поступления от ЮКОСа	-	-	-	-	137,7	1,46%	137,7	0,64%	-	-	-	-
Доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС без учета поступлений от ЮКОСа	334,8	4,51%	749,1	4,42%	449,2	4,76%	888,0	4,11%	467,3	3,87%	924,2	3,47%
Фактическое возмещение	143,8	1,94%	325,2	1,92%	189,7	2,01%	459,2	2,13%	367,4	3,05%	706,0	2,65%
ВВП	7424,5		16966,4		9429,0		21598		12065,3		26621,3*	

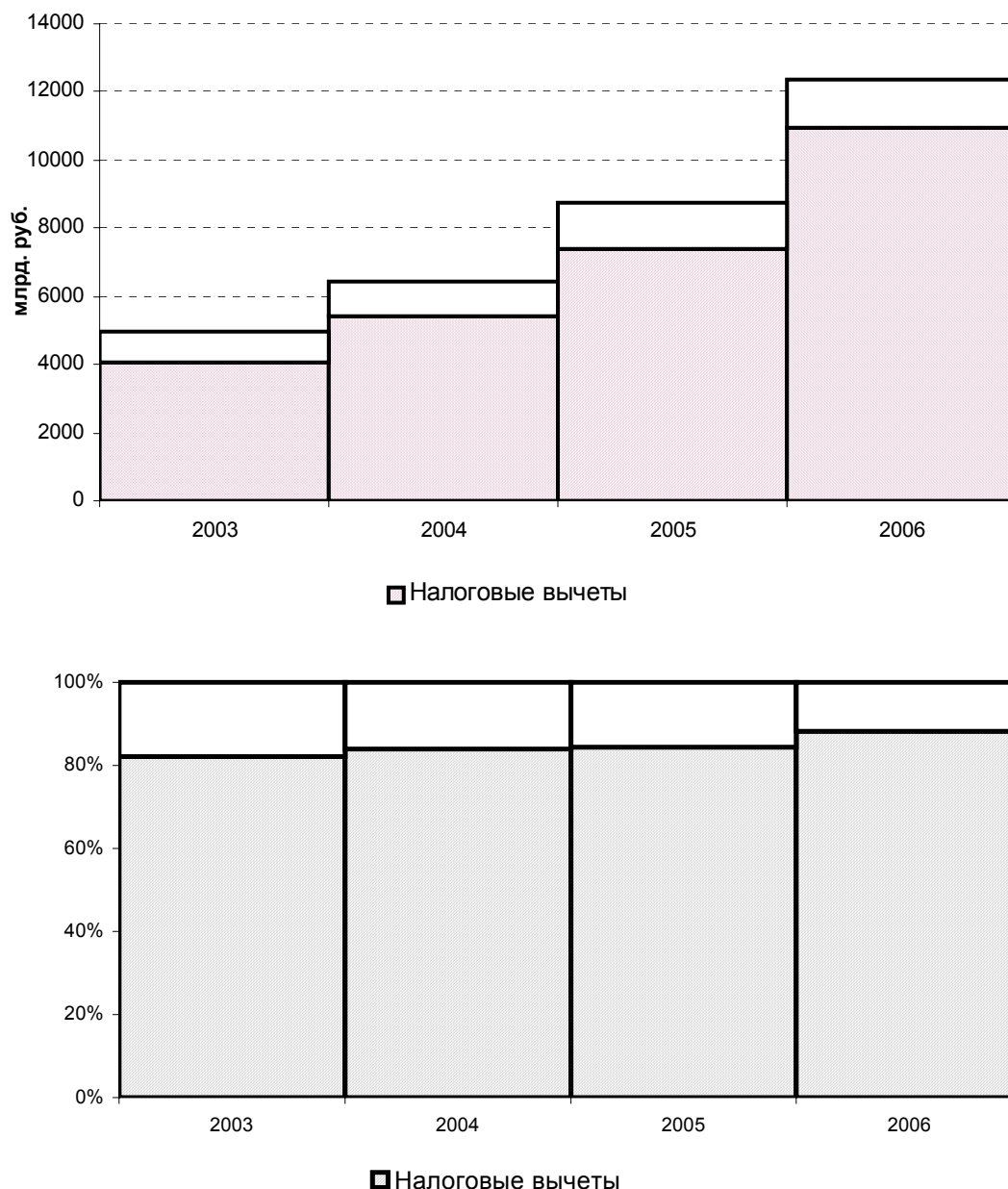
* предварительные данные Росстата

Динамика налоговых вычетов

В целом удельный вес вычетов в начислениях вырос с 82,17% в 2003 году до 88,27% в 2006 году. При этом в 2003-05 гг. увеличение доли вычетов в начислениях ежегодно составляло 0,5-1,7 процентных пункта, а в 2006 г. ее удельный вес возрос почти на 4 процентных пункта (см. рис.4).

Рисунок 4

Динамика и структура начисленного налога и налоговых вычетов при формировании налоговой базы налога на добавленную стоимость в 2003-2006 гг.



На наш взгляд, подобное изменение динамики начислений и вычетов по налогу на добавленную стоимость вполне объясняется вступившими в силу с 1 января 2006 года нововведениями в законодательстве, регламентирующем порядок исчисления и уплаты НДС.

Во-первых, был осуществлен переход на обязательное использование метода начислений как при определении момента возникновения налоговых обязательств, так и при возникновении права на налоговый вычет.

Во-вторых, на НДС при осуществлении капитальных вложений стал распространяться общий порядок применения налоговых вычетов – в том налоговом периоде, в каком была осуществлена поставка соответствующих товаров, выполнение работ или оказание услуг.

Сами по себе данные меры не приводят к изменению бюджетных доходов в долгосрочной перспективе (если не считать инфляционного обесценения налоговых обязательств и налоговых вычетов в условиях действовавшего ранее порядка), однако могут вызвать существенные колебания налоговых доходов в краткосрочной перспективе по вполне очевидным причинам.

Так, действовавшие до 1 января 2006 года нормы главы "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса предусматривали возможность использования налогоплательщиками метода начисления только в части определения сумм налога по реализованным налогоплательщиком товарам (работам, услугам), т.е. только в отношении "исходящего" НДС. После перехода на обязательное использование метода начислений подобные налогоплательщики получили возможность без оплаты принять все суммы НДС по кредиторской задолженности, существовавшей на 1 января 2006 года, к вычету равными долями в течение первого полугодия 2006 года¹⁷.

Для остальных налогоплательщиков (которые использовали в учетной политике кассовый метод) предусмотрены более сложные переходные положения, в соответствии с которыми в течение 2006 и 2007 года в части погашения своей дебиторской и кредиторской задолженности, возникшей по операциям с налогооблагаемыми товарами, осуществленными до 1 января 2006 года, налогоплательщики осуществляют расчет налоговых обязательств по кассовому методу, а остатки сумм налоговых обязательств и налоговых вычетов, сохраняющиеся по состоянию на 1 января 2008 года, учитывают при расчете своих налоговых обязательств в первом налоговом периоде 2008 года¹⁸.

Из приведенного описания установленных законом переходных положений видно, что в первом полугодии 2006 года переход на новый порядок исчисления НДС должен однозначно приводить к одномоментным бюджетным потерям, т.к. достаточно большой группе налогоплательщиков, которые и так определяли налоговую базу по методу начислений (т.е. для которых с точки зрения начисленного НДС ситуация не поменялась), было

¹⁷ п.10 ст. 2 федерального закона № 119-ФЗ от 22.07.2005 «О внесении изменений в главу 21 части Второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

¹⁸ пп. 2, 7, 8 и 9 ст. 2 федерального закона № 119-ФЗ от 22.07.2005 «О внесении изменений в главу 21 части Второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»

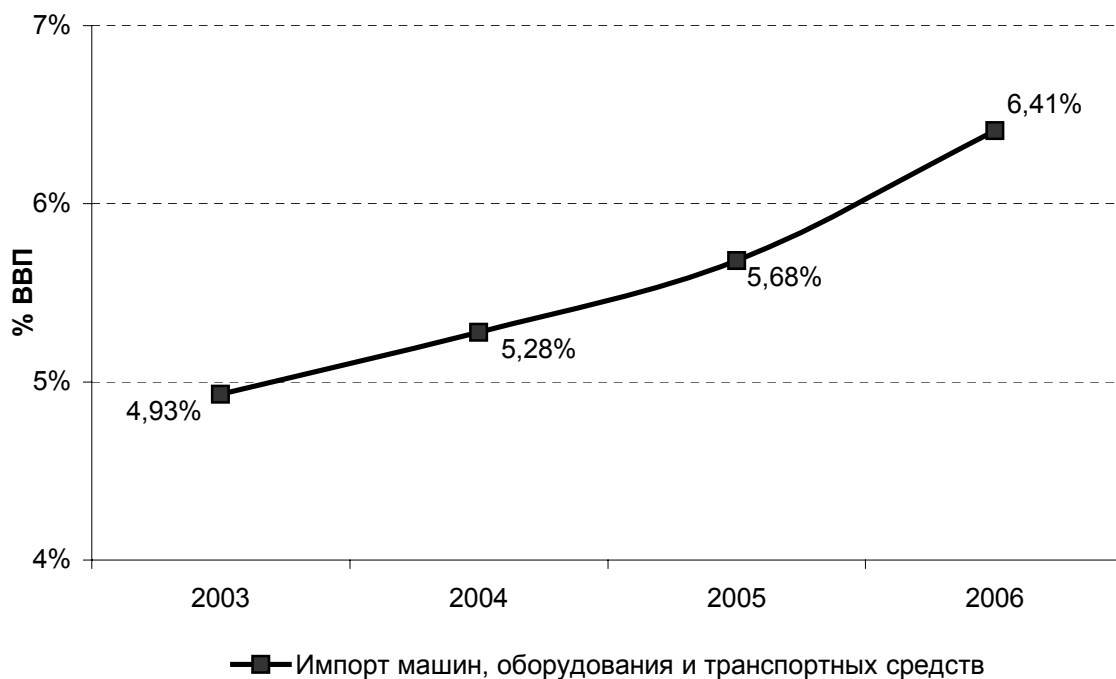
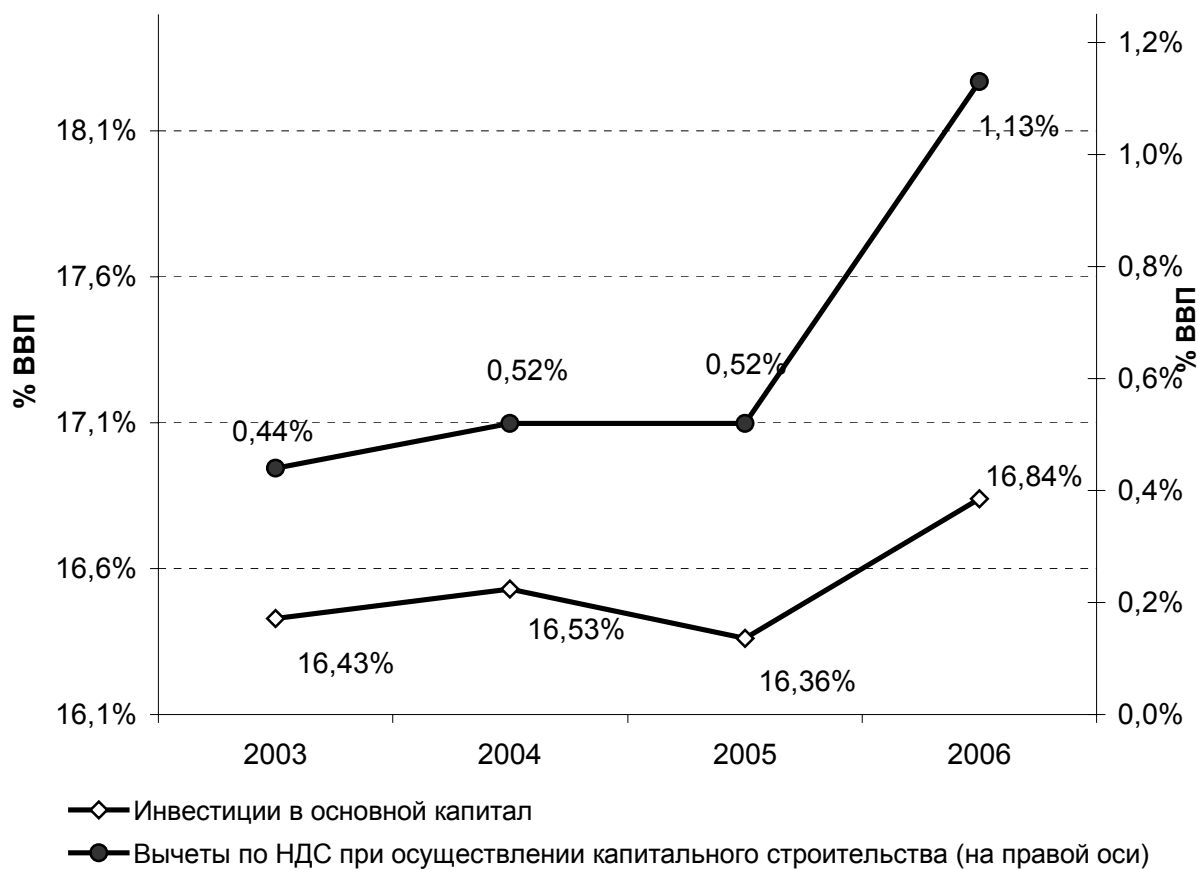
разрешено дополнительно увеличить объем своих налоговых вычетов. Если по оценкам ФНС России сумма недопоступивших бюджетных доходов по этой причине в январе – июне 2006 года составила 116 млрд. руб. или 0,96% ВВП, то в целом по 2006 году ситуация несколько выровнялась, и бюджет недополучил 0,66% ВВП (176 млрд. руб.).

Также решением, отчасти связанным с переходом на метод начислений, стало освобождение от уплаты налога получения авансовых платежей при осуществлении экспортных операций, потери от которого для бюджета составили 63 млрд. руб. за 2006 г., или 0,24% ВВП.

Таким образом, всего в связи с переходом на метод начислений и освобождением от налогообложения авансовых платежей при экспорте потери бюджета составили за 2006 г. порядка 239 млрд. руб., или 0,90% ВВП.

Другой причиной снижения бюджетных доходов от НДС в 2006 году по сравнению с предыдущим годом стало вступление в силу с 1 января 2006 года **нового порядка применения налоговых вычетов в части НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при осуществлении капитального строительства**, позволяющего налогоплательщикам принимать к вычету указанные суммы налога в общем порядке. Результатом данного нововведения стало более чем 2,6-кратное увеличение сумм вычетов по НДС при проведении капитального строительства в абсолютном исчислении по сравнению с данными 2005 г., что эквивалентно приросту сумм вычетов на 0,61% ВВП (см. рис.5).

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



Как видно из данных, представленных на рисунке 5, динамика увеличения сумм вычетов НДС по капитальному строительству в целом

соответствует 3-процентной активизации процессов инвестирования в основной капитал и 12-процентному увеличению импорта активной части производственных фондов. Тем не менее, как и в предыдущем случае, за исключением инфляционного обесценения сумм вычетов, в долгосрочной перспективе данная мера не приводит к изменению бюджетных доходов. Однако в краткосрочной перспективе (т.е. в условиях 2006 года) наблюдается снижение бюджетных доходов по сравнению с ситуацией 2005 года по двум причинам: во-первых, из-за немедленного принятия к вычету сумм НДС по затратам на строительство уже начатых объектов (которые в условиях 2005 года принимались бы только после завершения их строительства) и, во-вторых, вследствие переходных положений, в соответствии с которыми по суммам налога, предъявленным и уплаченным налогоплательщиком подрядным организациям при осуществлении капитального строительства в период с 1 января 2005 года по 1 января 2006 года, указанные суммы налога принимаются к вычету равными долями в течение 2006 года¹⁹.

По оценкам ФНС России, недопоступление налоговых доходов в бюджет от изменения положения о предоставлении вычетов по капитальному строительству в первом полугодии 2006 года по сравнению с условиями 2005 года составило около 61 млрд. руб. или 0,5% ВВП, а по итогам 2006 г. – около 125 млрд. руб., или 0,47% ВВП.

Таким образом, в целом недопоступление бюджетных доходов вследствие вступивших в силу в 2006 году нововведений составило, по нашим оценкам, сумму в размере 364 млрд. руб. (около 1,37% ВВП). При этом необходимо отметить, что данное снижение налоговых доходов будет оказывать влияние на поступление налоговых платежей в будущем.

Кроме того, на сокращение объемов поступлений от НДС, взимаемого с реализации товаров на территории Российской Федерации, оказали некоторое влияние следующие изменения в налоговое законодательство, вступившие в силу в 2006 г.:

- увеличение размера выручки для освобождения организации и индивидуального предпринимателя от исполнения обязанностей налогоплательщика с 1 до 2 млн. рублей без учета НДС;
- введение освобождения от налогообложения ряда операций (услуг, связанных с обслуживанием банковских карт, реализация лома и отходов черных и цветных металлов, совершение нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий).

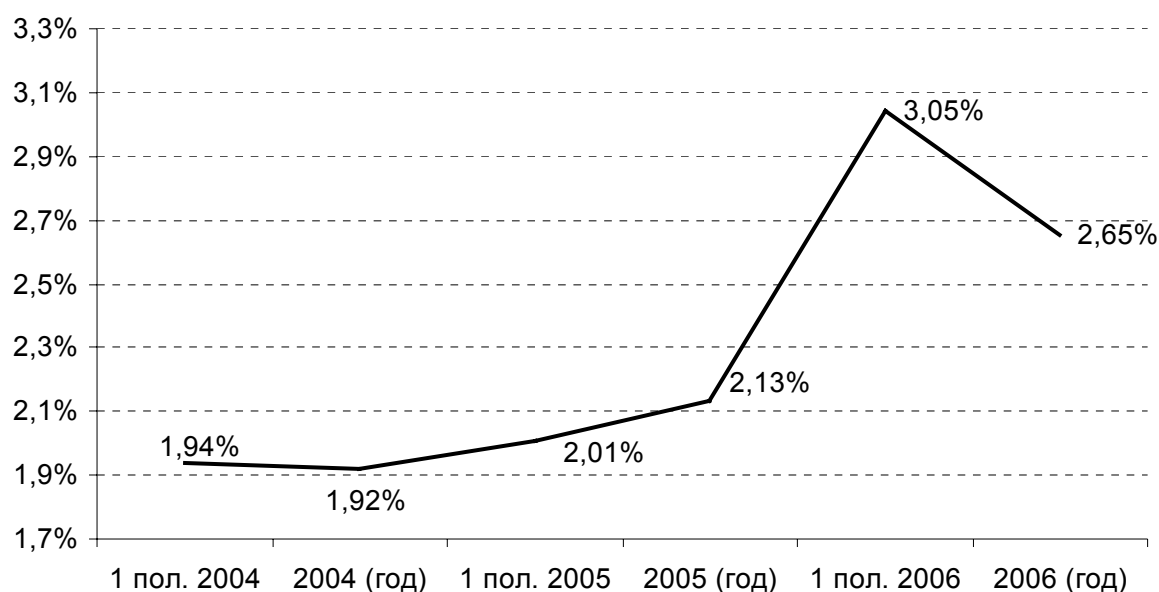
¹⁹ Остальные суммы налога, предъявленные налогоплательщику в ходе осуществления капитального строительства (по товарам, строительно-монтажным работам, подрядным организациям) в период до 1 января 2006 года, подлежат вычету в ранее действовавшем порядке, т.е. по мере постановки на учет соответствующих объектов основных средств либо при продаже незавершенных объектов (см. ст. 3 федерального закона № 119-ФЗ от 22.07.2005 «О внесении изменений в главу 21 части Второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»)

Возмещение НДС из бюджета

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

Соответственно, как результат уже рассмотренной динамики налоговых вычетов, в 2006 году наблюдалось увеличение фактически возмещенных сумм НДС по операциям, облагаемым по ставке 0 процентов. В этой связи обращает на себя внимание на резкий рост объемов возмещения НДС в первой половине 2006 г. (см. рис. 6). Действительно, в соответствии с данными ФНС России в первом полугодии 2006 года было фактически возмещено более 367 млрд. руб. (3,05% ВВП), что на 1 процентный пункт ВВП больше, чем аналогичный период 2005 года. В целом по итогам 2006 г. резкий всплеск объемов возмещения практически нивелировался: доля фактического возмещения в ВВП снизилась до 2,65%, что означает прирост за год всего в 0,5% ВВП.

Динамика фактически возмещенного НДС за период 2004-2006 годы, в % к ВВП



По данным ФНС России, максимальные суммы возмещения НДС (около 46%) приходится на налогоплательщиков, экспортирующих минеральное сырье. В качестве основной причины роста возмещений экспортерам называется продолжающееся повышение цен на внутреннем рынке в 2005-06 гг. (например, цена на нефть выросла почти в 1,8 раза). По-прежнему высокими остаются суммы НДС, по которым налоговыми органами не принято решение о возмещении или отказе, по состоянию на 01.01.2007 г. – порядка 186,1 млрд. руб. (0,7% ВВП).

Тем не менее, при анализе динамики фактического возмещения НДС необходимо отметить, что этот вопрос нельзя обсуждать отдельно от анализа динамики налога, начисленного при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, так как налогоплательщикам при применении ими нулевой ставки возмещаются те суммы налога, которые были начислены ранее иными налогоплательщиками. Другими словами, при полном исполнении налогоплательщиками норм налогового законодательства не должно существовать ситуации, при которой возмещение "входящего" НДС одному налогоплательщику из бюджета возможно без симметричного начисления "исходящего" НДС другим налогоплательщиком. Более того, динамика возмещения НДС при применении нулевой ставки, например, экспортерами зависит не столько от фактической динамики экспорта, сколько от динамики объемов их "входящего" НДС, т.е. НДС, начисленного иными налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке.

Безусловно, рост возмещений на протяжении рассматриваемого периода происходит в первую очередь под действием общего роста экономической активности в стране, повышения уровня цен производителей и планомерного увеличения оснований для освобождения от уплаты налога. И если первые два фактора выходят за рамки налогового регулирования, то последний является результатом проводимых за последние годы изменений в главу 21 НК РФ.

Тем не менее, на наш взгляд, на фоне 6-процентного прироста сумм начисленного за 2006 г. НДС увеличение объемов возмещения на 0,5% ВВП по итогам года не является тревожным сигналом – это означает лишь, что чуть более 8% прироста налогооблагаемой базы на территории Российской Федерации происходило в тех сферах экономической деятельности, реализация товаров, работ, услуг которых подлежит обложению по нулевой ставке НДС. Естественно, при возмещении НДС не исключены злоупотребления, но в контексте рассмотренной ситуации с начислением НДС нельзя сказать, что рост возмещения приобретает угрожающий характер.

3. Основные выводы

По итогам анализа динамики поступлений НДС в бюджетную систему за последние годы и основных факторов, оказывающих влияние на эту динамику можно сделать следующие выводы:

1) Динамика поступлений налога на добавленную стоимость в бюджетную систему Российской Федерации в 2004-2006 годах имела тенденцию к спаду, что во многом обусловлено сокращением доходов от НДС, начисленных при операциях на внутреннем рынке. Основными причинами подобных изменений стали не только макроэкономические факторы, но и, главным образом, принятые и вступившие в силу нововведения в налоговом законодательстве, принятые в эти годы. Итак, на динамику поступлений от НДС в 2004-06 гг. оказали основное влияние следующие факторы:

а) в 2004 г.:

- снижение базовой ставки НДС с 20% до 18%;

б) в 2005 г.:

- дополнительные поступления НДС, доначисленного по результатам налоговых проверок нефтяной компании "ЮКОС",

- определение перечня операций с недвижимостью и земельными участками, не подлежащих налогообложению;

в) в 2006 г.:

- введение для всех налогоплательщиков единого момента определения налоговой базы (наиболее ранней из дат: день отгрузки (передачи) или день

оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), имущественных прав), исключение факта уплаты налога в качестве необходимого условия для применения налоговых вычетов;

- переход к новому порядку принятия к вычету НДС, уплаченного при осуществлении капитального строительства;

- освобождение от налогообложения авансов, полученных при осуществлении экспортных поставок;

- увеличение размера выручки для освобождения организации и индивидуального предпринимателя от исполнения обязанностей налогоплательщика с 1 до 2 млн. рублей без учета НДС,

- введение освобождения от налогообложения ряда операций (услуг, связанных с обслуживанием банковских карт, реализация лома и отходов черных и цветных металлов, совершение нотариусами, занимающимися частной практикой, нотариальных действий).

2) Для повышения объективности данных по динамике поступлений НДС, администрируемых ФНС России, следует применять сопоставимую методологию расчет значений этого показателя за все годы рассматриваемого периода. Для этого необходимо исключить из базы сравнения единовременные поступления НДС в 2005 года (доначисленный налог НК ЮКОС). В конечном итоге, в 2006 г. по сравнению с прошлым годом доходы от НДС в абсолютном выражении даже выросли на 4,05%, а в относительном исчислении – сократились лишь на 0,64 п.п. ВВП (на 15,5%).

3) Проведенная реформа российского НДС в 2005 году (переход на метод начислений и новый порядок принятия к вычету НДС, уплаченного при капитальном строительстве), которая с нашей точки зрения, способствует повышению эффективности НДС в России, привела к достаточно серьезным единовременным потерям бюджетной системы в 2006 года (около 1,37 п.п. ВВП по сравнению с условиями 2005 года). Однако даже с учетом этих потерь, как было показано в п.1, можно констатировать отсутствие масштабного падения бюджетных доходов. Более того, можно утверждать, что с учетом благоприятной ситуации с бюджетными доходами в текущем году было выбрано наиболее подходящий период времени для проведения подобных реформ с позиций обеспечения устойчивости российского бюджета.

4) Анализируя динамику возмещения НДС налогоплательщикам при налогообложении по нулевой ставке, необходимо отметить, что в силу особенностей НДС как налога, взимаемого на разных стадиях производственно-коммерческого цикла, невозможно рассматривать данный показатель отдельно от прочих рассмотренных выше показателей динамики объема начисленного НДС и налоговых вычетов. При этом с учетом роста данных показателей в 2006 году по обсуждавшимся объективным причинам, связанным с проведением налоговой реформы, прирост объемов возмещения

НДС на 0,5 п.п. пункт ВВП по итогам 2006 года не внушает серьезных опасений.

5) Согласно пессимистическому прогнозу ФНС России объем поступлений НДС на товары, реализуемые на территории РФ, в 2007 г. может составить 982,6 млрд. руб. (3,15% ВВП) в то время как в федеральном бюджете заложена сумма 1378,7 млрд. руб. (4,42% ВВП).

По итогам проведенного анализа необходимо сделать вывод о том, что на динамику доходов федерального бюджета от налога на добавленную стоимость в 2006 году оказали влияние внешние факторы, связанные с принятыми ранее и вступившими в силу решениями в области налоговой политики (см. Таблицу 3). Также при сопоставлении бюджетных доходов от НДС в 2006 и 2005 гг. необходимо принимать во внимание дополнительные доходы, поступившие в бюджет в 2005 году и не связанные с мерами в области налоговой политики. При приведении показателей бюджетных доходов от НДС 2005 и 2006 годов в сопоставимые условия (см. Таблицу 4) можно видеть, что в 2006 году наблюдался рост доходов бюджета от налога на добавленную стоимость по сравнению с 2005 годом на величину, эквивалентную 0,87% ВВП (свыше 230 млрд. руб.), что не позволяет сделать вывод об ухудшении ситуации с администрированием данного налога.

Структура поступлений доходов федерального бюджета от налога на добавленную стоимость в период 2005-2006 гг.

	2005		2006	
	млрд. руб.	% ВВП	млрд. руб.	% ВВП
Совокупный объем поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации	1472,2	6,82%	1510,9	5,68%
в т.ч. доходы от НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	446,5	2,07%	586,7	2,20%
доходы от НДС, администрируемого ФНС	1025,7	4,75%	924,2	3,47%
в т.ч. поступления от ЮКОСа	137,7	0,64%	-	-
доходы федерального бюджета от НДС, администрируемого ФНС без учета поступлений от ЮКОСа	888,0	4,11%	924,2	3,47%
Начислено - всего	8755,3	40,54%	12380,7	46,51%
Вычеты - всего	7384,6	34,19%	10928,3	41,05%
в т.ч. вычеты НДС, уплаченного при осуществлении капитального строительства	113,2	0,52%	300,5	1,13%
Общая сумма налога, исчисленная по декларациям - итого	1370,7	6,35%	1452,4	5,46%
Удельный вес вычетов в начислениях, %	84,34%	-	88,27%	-
Фактическое возмещение	459,2	2,13%	706,0	2,65%
Потери бюджета от проводимых в 2006 г. мероприятий налоговой реформы- всего:	-	-	-364,0	-1,37%
- переход на метод начислений	-	-	-176,0	-0,66%
- освобождение от уплаты налога получения авансовых платежей при осуществлении экспортных операций	-	-	-63,0	-0,24%
- изменение положения о предоставлении вычетов по капстроительству	-	-	-125,0	-0,47%
ВВП	21598		26621*	

* предварительные данные Росстата

**Влияние последствий налоговой реформы на структуру поступлений
доходов бюджетной системы от налога на добавленную стоимость в 2006**

г.

	% ВВП
Изменение поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации в 2006 г. по сравнению с 2005 г.	-1,14%
в том числе:	
- НДС на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	0,13%
- НДС, администрируемый ФНС России	-1,28%
Снижение поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации в 2006 г. по сравнению с 2005 г. вследствие внешних факторов	-2,02%
в том числе:	
- дополнительные поступления от погашения налоговой задолженности НК "ЮКОС" в 2005 году	-0,64%
- переход на метод начисления	-0,66%
- освобождение от уплаты налога получения авансовых платежей при осуществлении экспортных операций	-0,24%
- изменение положения о предоставлении вычетов по капитальному строительству	-0,47%
Прирост поступлений НДС в бюджетную систему Российской Федерации в 2006 г. по сравнению с 2005 г. в сопоставимых условиях (с учетом корректировки на внешние факторы)	+0,87%