

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

## АНАЛИЗ ПОСТУПЛЕНИЯ НАЛОГОВ И ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Горский И.В., к. э. н., зав. отделом;  
Малис Н.И., к. э. н., ведущий научный сотрудник;  
Медведева О.В., к. э. н., ведущий научный сотрудник;  
Левицкая Л.А., ведущий экономист;  
Семкина Т.И., старший научный сотрудник;  
Юдин Е.А., к. э. н., старший научный сотрудник

*Научно-исследовательский финансовый институт  
Минфина РФ*

В настоящей работе представлены итоги анализа налоговых поступлений в 2003 г. и некоторые вопросы налогового законодательства. Авторы исходили из того, что максимальная эффективность налоговой политики достигается в том случае, когда налоговая система строится в соответствии с классическими требованиями налоговой теории. Именно с этих позиций анализируются и поступление платежей, и проблемы законодательства.

### 1. Поступление налоговых платежей

#### 1.1. Результаты поступления налогов в 2003 г.

В 2003 г. большинство налогов, имеющих преобладающее значение в доходах бюджетной системы, уплачивались в соответствии с законодательством, связанным с введением новых норм в Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) и соответствующих ему правовых актов.

В целом поступления налогов последовательно увеличивались как по итогам кварталов, так и в целом за год. Как положительную тенденцию можно отметить то, что рост налоговых доходов в консолидированный бюджет, в федеральный бюджет и в бюджеты субъектов Российской Федерации в основном совпал (соответственно 14,5; 14,0; 14,9%). Предположения, что введение НК РФ и новые принципы распределения налоговых доходов по регионам резко ухудшит положение бюджетов регионов, не оправдались. Более того, налоговые доходы последних оказались несколько выше средних показателей.

В 2003 г. 49,1% налоговых доходов государства поступило в федеральный бюджет РФ, 50,9% - в консолидированные бюджеты субъектов федерации, в том числе 31,6% - в местные бюджеты. При этом показатели распределения налогов по бюджетам в условиях действия одинаковых для всех регионов принципов распределения налоговых доходов существенно разнятся. Уральский федеральный округ отчисляет в федеральный бюджет - 58,2%, Центральный и Приволжский по 50,7%, Северо-Западный - 41,4%, Сибирский - 37,8%, а Дальневосточный - только 34,2%. Что касается поступлений средств в местные бюджеты, то здесь нет даже приблизительного единообразия. Если

по Центральному федеральному округу туда поступает только 17,1% средств, то по Южному, Приволжскому и Сибирскому федеральным округам от 41 до 48%.

Сложившееся положение, на наш взгляд, во многом определяется схемой распределения косвенных налогов (налогов на товары и услуги, лицензионных и регистрационных сборов), среди которых, учитывая то, что налог на добавленную стоимость целиком поступает в федеральный бюджет, решающую роль играют акцизы. В целом по Российской Федерации в консолидированные бюджеты субъектов федерации поступило 15,2% косвенных налогов, но при этом в некоторых регионах показатели существенно отклоняются от средних. Так, в Северо-Западном, Южном, Приволжском, Сибирском и Дальневосточном федеральных округах отчисления от поступления косвенных налогов около или незначительно больше 20%, в то время как в Уральском - только 7,5%. Если при этом рассмотреть пропорции поступления акцизов, то ситуация проясняется. В целом по России в бюджеты субъектов федерации поступило 28,3% акцизов, в то время как в бюджеты субъектов федерации Северо-Западного округа - 39,6%, Южного - 42,3%, Приволжского - 43,1%, Сибирского - 56,9%, Дальневосточного - 61%, а в бюджеты субъектов федерации Центрального округа - только 15%. В местные бюджеты из бюджетов субъектов федерации поступило 19,6% косвенных налогов, в том числе 10% акцизов. Если не брать в расчет Южный федеральный округ, где в местные бюджеты было перечислено 35,7% косвенных налогов, в том числе 21,7% акцизов, то по остальным округам отчисления от косвенных налогов в целом и от акцизов, в частности, не отклоняются от средних больше чем на 2 процентных пункта.

Как известно, в соответствии с налоговым законодательством установлены конкретные ставки, по которым производится зачисление отдельных налогов в доходы бюджетов разных уровней. При этом подобное регулирование осуществляется только по двум федеральным налогам. Не говоря о налоге на игорный бизнес, всерьез это касается только налога на прибыль: 6, 16 и 2% в соответствующие бюджеты.

Что касается распределения поступлений налога на прибыль между федеральным бюджетом и бюджетами территорий, то средние пропорции (32,4 и 67,6) более или менее характерны для всех федеральных округов. В то же время некоторое недоумение вызывает тот факт, что заложенные в законодательстве пропорции составляют 25 и 75%, и фактический сдвиг произошел в сторону доходов федерального бюджета. Другое положение сложилось с отчислениями доли налога на прибыль в местные бюджеты. Средний показатель по Российской Федерации, составляющий 19,9%, не отражает ситуацию даже приблизительно. Излишне заинтересованное отношение к местным бюджетам, как и в случае с косвенными налогами, продемонстрировали власти Южного федерального округа, перечислившие в местные бюджеты 47,7% поступлений налога на прибыль. 40,2% перечислено в местные бюджеты Сибирского федерального округа, в то время как в Северо-Западном федеральном округе соответствующие отчисления составили 14,4%.

2003 г. стал определенным показателем целесообразности введения новых принципов налогообложения прибыли, продекларированных НК РФ. Резкое падение поступлений налога на прибыль в 2002 г. и сравнительно низкие темпы в начале 2003 г. сменились по его итогам на рост в 119,8%. Рост налога на прибыль организаций составил 113,9%. В то же время сохранилась тенденция падения соответствующих поступлений в федеральный бюджет. При росте поступлений в консолидированный бюджет субъектов федерации на 22,6% поступления в федеральный бюджет сократились на 0,8%.

Положительная динамика поступления налога на прибыль бесспорно связана с ростом на 42,5% источника этого налога – сальдированного финансового результата (в 2002 г. этот показатель упал на 18,9%). Нельзя не отметить, что при снижении в 2002 г. против 2001 г. прибыли практически во всех отраслях промышленности в 2003г. подавляющее количество отраслей достигло высоких темпов роста этого показателя. На 39% выросла прибыль в электроэнергетике, на 18,7% – в нефтедобывающей промышленности, на 41,2% – в нефтеперерабатывающей, в 2,4 раза – в черной металлургии и т.д. В то же время крайне удивительным истораживающим фактом является падение прибыли в газовой (добыча и переработка природного и попутного газа) промышленности – на 32,3%, в лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности – на 33,0%. Отрицательный сальдированный финансовый результат получен в угольной, легкой, рыбной и микробиологической промышленности. В то же время быстрыми темпами растет прибыль отраслей связи (176,5%), торговли и общественного питания (200%), внешней торговли (250%) и туризма (160,9%).

Фактором роста налога на прибыль является снижение убыточности. В 2003 г. убыточность несколько снизилась – до 265,4 млрд. руб. против 284,3 млрд. руб. в 2002 г. (6,6%). При этом снизился удельный вес убытка, полученного в промышленности в его общей сумме. В 2003 г. 51,7% убытка получено в отраслях промышленности, 5,4% – в строительстве, 10,3% – в сельском хозяйстве; 9,3% – на транспорте; 4,6% – в торговле и общественном питании и 9,9% – в жилищно-коммунальном хозяйстве. Количество убыточных предприятий также не снизилось и составило 41,3% от общей численности (в 2002 г. – 41,2%).

Достаточно показательной для анализа динамики налога на прибыль является рентабельность как проданных товаров, так и активов предприятий. В целом по экономике страны рентабельность проданных товаров (финансовый результат себестоимости) составила 11,6%, активов (финансовый результат к стоимости активов) – 5,7%. Простая логика говорит о том, что чем выше рентабельность, тем выше прибыль. Но это на практике не так. Например, высокая рентабельность газовой промышленности (соответственно 35,2 и 8,9%) сопровождается падением прибыли, а низкая рентабельность электроэнергетики (6,8 и 1,3) – ее последовательным ростом. В целом тенденций роста прибыли и рентабельности в одном направлении не прослеживается.

Если рассматривать динамику общих поступлений налогов на доходы, которые включают в себя, кроме налога на прибыль организаций, еще и частично налог

на доходы физических лиц и игорный бизнес, то видно, что поступления растут опережающими темпами не только по сравнению с поступлениями налога на прибыль организаций, но и с поступлениями налогов в целом – на 5,3 процентных пункта, однако опять же за счет роста поступлений в бюджеты субъектов федерации на 25,2% (в федеральный бюджет отмечается падение на 0,5%).

Такое положение объясняется чрезвычайно высокими темпами роста налога на доходы физических лиц (27,2%), целиком поступающего в бюджеты субъектов федерации и налога на игорный бизнес (50,7%, в том числе в бюджеты субъектов федерации 61,1%). При этом резкий рост налога на доходы физических лиц, включающийся в затраты налогоплательщика, работает в направлении снижения налога на прибыль. Кроме того, рост оплаты труда способствует увеличению отчислений в социальные фонды, также снижающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Что касается налога на имущество, тоже косвенно влияющего на размеры поступлений налога на прибыль, то его рост на 13,9% соответствует росту налога на прибыль.

## 1.2. Равномерность поступления налогов в бюджеты

Интересы бюджета требуют, чтобы налоговые доходы поступали в течение года равномерно. В целом поставленная задача более или менее успешно выполняется, и хотя в первом месяце квартала налоговые доходы выше, чем в последующих, однако значительных колебаний к IV кварталу 2003 г. удалось избежать. Так, если в октябре 2002 г. налоговые поступления были выше средних по кварталу на 7,4 процентных пункта, в апреле 2003 г. – на 20,6 пункта, то в октябре 2003 г. только на 3,8 пункта. Однако замедление поступлений в середине квартала носит тенденциозный характер, соответственно составив в IV квартале 2002г. 5,2 пункта, II квартале 2003 г. – 7,1 пункта и IV квартале 2003 г. – 8,2 пункта.

В определенной степени такое положение объясняется схемой уплаты авансовых платежей по отдельным крупнейшим налогам, но представляется, что основные причины значительно глубже. Это подтверждается тем, что колебания налоговых доходов федерального бюджета и субъектов федерации различны, что видно из представленных данных (табл.1.1).

Неоднократно подчеркивалось, что косвенные налоги, хоть и во многом непопулярные, очень надежный источник дохода бюджета. Анализ показывает, что это еще и стабильный, равномерно поступающий доход, практически не подверженный временным колебаниям, что позитивно сказалось на плавности поступления средств в доходы федерального бюджета. Здесь очевидна заслуга законодательной базы, формирующей и регламентирующей функционирование указанных налогов.

Противоположная ситуация сложилась с налогом на прибыль. Схема построения авансовых платежей по налогу на прибыль явно не продумана. В первый месяц квартала увеличение поступлений против среднеквартальных значений огромны, а если сравнивать первый месяц квартала со вторым или третьим, то отклонения составляют 100 и более процентов.

Таблица 1.1

## ОТКЛОНЕНИЯ ЕЖЕМЕСЯЧНЫХ РАЗМЕРОВ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ ОТ СРЕДНЕКВАРТАЛЬНЫХ

%

Показатели	IV кв. 2002 г.			II кв. 2003 г.			IV кв. 2003 г.		
	октябрь	ноябрь	декабрь	апрель	май	июнь	октябрь	ноябрь	декабрь
Всего налоговых поступлений	+7,4	-5,2	-2,3	+20,6	-7,1	-13,6	+3,8	-8,2	+4,4
Налог на прибыль предприятий и организаций	+45,8	-24,8	-21,2	+47,5	-15,5	-29,9	+32,7	-40,5	+7,8
Налоги на товары и услуги	-1,1	-3,0	+4,0	+0,3	-0,6	+0,1	+0,6	-2,5	+2,1
Налоговые доходы федерального бюджета							+6,3	-6,7	+0,4
Налоговые доходы консолидированного бюджета субъектов федерации							+1,6	-9,6	+8,0

Так, в октябре 2003 г. поступления налога на прибыль составили 65,5 млрд. руб., в ноябре – 29,4 млрд. руб., в декабре – 53,2 млрд. руб. В результате 1/3 суммы квартального платежа составила 49,4 млрд. руб., что и явится базой для дальнейшего расчета ежемесячных авансовых платежей в 2004 г.

Как видно из табл. 1.1, отклонения размеров авансовых платежей от среднеквартальных еще более очевидны в IV квартале 2002 г. и во II квартале 2003 г. Напрашивается вывод, что существует определенная тенденция, которая обуславливает дальнейшую порочность расчетов ежемесячных авансовых платежей, поскольку базируется на «средней температуре по больнице». Отмена каких-либо финансовых санкций, связанных с отклонениями авансовых платежей от платежей по фактически полученной прибыли, делает разрыв между размерами ежемесячных поступлений налога на прибыль все более глубоким.

В то же время вопросы, связанные с взиманием финансовых санкций за занижение размеров налога на прибыль по итогам месяца или отчетного периода (квартала), неоднократно были предметом рассмотрения арбитражных судов.

Тот вариант расчета авансовых платежей по итогам месяца, который предложен в НК РФ, зависит от правильности расчета авансового платежа предыдущего отчетного периода и полностью определяется его точностью. Поэтому, если поддержать позицию о взимании штрафов за неполную уплату налога на прибыль по итогам квартала, то соответственно предприниматель должен отвечать и за последующую за этим неточность месячных расчетов следующих кварталов.

В ст. 286(2) НК РФ предусмотрено, что по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено законом, налогоплательщики определяют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала года до окончания отчетного (налогового) периода. Очевидно, что авансовый платеж по отчетному налоговому периоду – это налог с фактически полученной прибыли соответствующего периода, рассчитанный по достоверно полученной бухгалтерской и налоговой отчетности. В ст. 122 НК РФ определяется, что неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы. Отсюда следует вполне логичное заключение, что если налоговый орган достоверно определил занижение

квартальной прибыли, то взимание штрафа укладывается в рамки налогового законодательства.

В то же время имеется ряд противоположных решений арбитражных судов, на наш взгляд, побуждающих налогоплательщиков к совершению неправомерных действий, связанных с занижением налогооблагаемой прибыли. Логика этих решений связана с тем, что налоговая база по налогу на прибыль определяется по итогам года, а налоговый период равен году, из чего следует, что в течение налогового периода нельзя говорить о занижении налоговой базы. Промежуточные (авансовые) платежи не являются собственно налогом на прибыль, а налог уплачивается только по итогам налогового периода.

Несмотря на то, что Президиум ВАС РФ указал на то, что в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный в ст. 122 НК РФ, точка в споре между налоговыми органами и налогоплательщиками не поставлена, поскольку в НК РФ четко регламентированы правила уплаты авансовых платежей, имеющие все признаки налогов и их нарушение вполне подходит под определенное «иное неправомерное исчисление налога или другие неправомерные действия».

Доля налога на прибыль предприятий и организаций в налоговых доходах бюджета в условиях работы по правилам НК РФ последовательно снижается с 27,6% в 2001 г. до, соответственно, 19,9 и 19,8% в 2002 и 2003 гг. В то же время последовательно растет удельный вес налогов на прибыль в налоговых поступлениях (с 35,4% в 2002 г. до 37,0% в 2003 г.) за счет соответствующего повышения значения подоходного налога с физических лиц (с 15,4 до 17,1%).

Что касается значения налога на прибыль организаций в общих налоговых платежах субъектов федерации, то просматривается иная тенденция, связанная с ее ростом (с 24,6% в 2002 г. до 26,3% в 2003 г.) после падения в период перехода на новые условия с 33,2%, что однако также связано, на наш взгляд, в большей степени со схемой распределения подоходного налога. По налогу на имущество отмечается, что его доля остается на неизменном уровне.

В федеральном бюджете доля налога на прибыль соответственно снижается с 22,4% в 2001 г. до 15 и 13% в 2002 и 2003 гг. за счет роста значения косвенных налогов (с 65% в 2002 г. до 66,3% в 2003 г.). В то же время доля косвенных налогов в бюджетах субъектов федерации за счет роста поступления акцизов (с 2002 до 2003 г. в 2 раза) увеличилась с 8,6 до 11,5%.

Таким образом, очевидно, что более или менее пропорциональный рост и падение абсолютных и относительных значений поступления налогов в федеральный бюджет и в бюджеты субъектов федерации обеспечило примерно одинаковый рост доходной части этих бюджетов (соответственно 14,1 и 15%), что говорит в пользу проводимой бюджетной и налоговой политики.

По предварительным расчетам, налоговые и бюджетные изменения в 2003 г. должны были уменьшить доходную базу региональных бюджетов на 222,4 млрд. руб.

### 1.3. Состояние задолженности

Еще одним показателем эффективности функционирования налоговой системы является состояние задолженности. Общеизвестно, что ее размеры в последние годы были весьма существенны и имели тенденцию к росту. В 2002-2003 гг. произошел перелом этой тенденции и задолженность начала снижаться. В целом по состоянию на 1 января 2004 г. задолженность по налогам и сборам составила 520,4 млрд. руб., что на 0,3% ниже, чем в предыдущем году. Но при этом 83,9% задолженности приходится на долю федеральных налогов и сборов, что вполне понятно с учетом роли этих налогов. Среди налогов, задолженность по которым велика, «лидером» является налог на добавленную стоимость (НДС) – 46,2% всей суммы задолженности в 2002 г. и 46,9% в 2003 г. Абсолютные размеры задолженности по НДС увеличились за год на 1,2%, или на 2,7 млрд. руб., что сопоставимо с размерами общей задолженности по всем другим налогам.

Из общей суммы задолженности недоимка составляет 42,4%, отсроченные платежи – 14,6% и приостановленные взыскания – 43%. В целом структура задолженности за год изменилась, о чем говорит снижение доли отсроченных платежей с 23,6% и увеличение приостановленных к взысканию с 36,2% в 2002 г. Последние теоретически имеют реальные шансы вернуться в бюджет, как в связи с введением внешнего управления, так и в связи с арестом имущества должника налоговыми или судебными органами.

В отличие от НДС другое положение сложилось с налогом на прибыль, задолженность по которому сократилась за год на 18,9%, а удельный вес задолженности по налогу на прибыль в общей сумме задолженности снизился на 3,2%.

В то же время, несмотря на существенное снижение задолженности по налогу на прибыль в целом, структура задолженности в 2003 г. ухудшилась из-за увеличения доли недоимки с 43,8% до 50,1%.

Задолженность перед бюджетом по пеням и налоговым санкциям составила 569,1 млрд. руб., что на 9,4% больше, чем задолженность по налогам, а суммарная задолженность сопоставима с годовыми налоговыми поступлениями. Львиная доля задолженности по пеням и санкциям также принадлежит задолженности по федеральным налогам и сборам – 88,4%, а среди них печальный «лидер» – НДС (48,6%). Доля налога на прибыль составляет 20,3%.

### 1.4. Поступление налогов от предприятий малого бизнеса

Внесение в 2003 г. в НК РФ специальных налоговых режимов не изменило кардинально роли соответствующих платежей в общих поступлениях. Несмотря на резко возросший потенциал возможных плательщиков единого налога при упрощенной системе налогообложения и учета, из-за увеличения численности работающих с 15 до 100 человек и роста объемов выручки удельный вес поступлений в налоговую систему вырос только с 0,4% в 2002 г. до 0,5% в первом полугодии 2003 г. и 0,7% в целом за год. Доля поступлений в федеральный бюджет при этом составила 0,4%, а в бюджеты субъектов федерации – 0,8%. Из уплаченной суммы удельный вес минимального налога, зачисляемого в бюджеты государственных внебюджетных фондов, составил 1,2%, что вполне соответствует замыслу законодателей.

В то же время несмотря на достаточно незначительную роль единого налога в бюджетах всех уровней, сохранилась и возросла положительная тенденция его опережающего роста по сравнению с ростом других налогов. Так, общие поступления выросли в 2003 г. на 217,7% (2002 г. – на 134,3%), в том числе в федеральный бюджет на 171,3% (2002 г. – на 147,4%), в бюджеты территорий – на 210,2% (2002 г. – на 127,2%). 60,2% суммы единого налога поступает из бюджетов субъектов федерации и в местные бюджеты.

Как и ожидалось, резкое снижение возможного контингента плательщиков единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности за счет достаточно крупных и надежных плательщиков резко снизило (с 1,4% в 2002 г. до 0,6% в 2003 г.) значение этого налога в налоговых поступлениях. Незначительна и доля его поступлений: в федеральный бюджет – 0,4% и в бюджеты субъектов федерации – 0,7%. Это не могло не отразиться на материальном положении местных бюджетов, куда поступило из бюджетов субъектов федерации 76,8% средств. Пропорции распределения средств по бюджетам в принципе соответствуют этому показателю у единого налога, применяемого при упрощенной системе налогообложения.

Что касается абсолютных сумм поступлений единого налога на вмененный доход (ЕНВД), то они последовательно растут, и весьма значительными темпами. В 2003 г. общая сумма поступлений увеличилась на 54,7%, причем на 53,1% – в федеральный бюджет. Аналогичные показатели в 2002 г. составили 34,6% и 13,3%.

Последовательный рост абсолютных размеров поступлений налогов от предприятий малого бизнеса может указывать на то, что законопослушные плательщики новое законодательство приняли. В то же время очевидно, что коренных изменений в психологии остальных предпринимателей, ведущих малый бизнес, не произошло, поскольку нелегальный бизнес остается в этой сфере определяющим, что не может быть преодолено только введением все более льготного налогообложения. Здесь переломную роль могут сыграть только карательные меры, усиление контроля, а в ряде случаев и преодоление коррупции в соответствующих организациях.

Однако определенные позитивные сдвиги возможны и при помощи совершенствования налогового законодательства. В частности, неоднократно указывалось на то, что возможный контингент плательщиков уменьшается в связи с тем, что не решена проблема возмещения НДС организациям, приобретающим у малых предприятий

товары и услуги. А ведь речь может идти о достаточно крупных суммах!

Еще одна сложная ситуация, требующая, на наш взгляд, решения, сложилась со списанием расходов по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. Если в отношении основных средств расходы на их приобретение принимаются к вычету в момент ввода этих средств в эксплуатацию, что чаще всего совпадает и с моментом оплаты, и с моментом постановки на учет, то со списанием расходов по приобретенным для реализации товаров однозначного решения не существует. Сложившееся положение связано с тем, что в первоначальном варианте главы 26.2 НК РФ соответствующий вычет не представлялся. Он введен Федеральным законом от 31.12.2002 № 191 в виде пп. 23 п.1 ст. 346. Введение пп. 23 усложнило определение момента списания соответствующих расходов до чрезвычайности.

Дело в том, что с определенной долей убедительности можно доказать, что моментом списания средств является как момент приобретения и оплаты товаров, так и момент реализации, то есть оплаты покупателем.

При определении порядка ряда вычетов глава 26 НК РФ отсылает налогоплательщиков к нормам главы 25, где рассматриваются вычеты для определения размеров базы по налогу на прибыль. Там, где режим вычетов является индивидуальным, существуют, как в случае с порядком вычетов по основным средствам, отдельные разъяснения (пп. 1-4, 8, 22 ст. 346 НК РФ). Что касается пп. 5, 6, 7, 9-21, то списание расходов осуществляется применительно к порядку, предусмотренному статьями 254, 255, 263, 264, 268 и 269 НК РФ. Отдельного разъяснения по пп. 23 не существует. Можно предположить, что ссылка на ст. 268 НК РФ означает, что при реализации покупных товаров расходы, связанные с их покупкой и реализацией, формируются с учетом положений ст. 320, где сказано, что «стоимость покупных товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации». В то же время в качестве возражения представленной точке зрения можно отметить, что ссылки на статьи главы 25 НК РФ не касались пп. 23 п.1 ст. 346 главы 26 НК РФ. И еще одно соображение, касающееся противоположной точки зрения, связано с тем, что в п. 2 ст. 346 указывается на то, что списание расходов, предусмотренных п. 1, принимается при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252, из которой ни в коем случае не следует, что моментом включения расходов в налоговые вычеты можно считать момент реализации товаров. Нам представляется, что отсутствие указаний об особенностях момента списания затрат на приобретение товаров для последующей реализации в НК РФ свидетельствует в пользу общего порядка, то есть списание возможно при условии оприходования товара и его оплаты, как и в случае с приобретением основных фондов.

Решение проблем плательщиков единого налога при упрощенной системе налогообложения во многом связано с общим режимом определения доходов и расходов и расчета налоговой базы. Каждое последующее изменение налогового законодательства все более приближает понятие дохода (за вычетом расходов) к понятию прибыли. В этом же направлении действует предоставленная налогоплательщикам возможность уменьшения налого-

вой базы на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. Однако определенная «дискриминация» в законодательстве имеется. При общем режиме налогообложения при реорганизации предприятия (ст. 283 НК РФ) налогоплательщик – правопреемник вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации. Убыток же, полученный налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, не принимается при переходе на нее, что вряд ли логично, поскольку произошла даже не реорганизация, а только смена режима отчетности и налогообложения. Такое положение в ряде случаев способно сыграть отрицательную роль при выборе системы налогообложения, хотя с позиций увеличения сбора налогов выгода не принесет.

### 1.5. Поступление платежей за пользование природными ресурсами

Анализ поступления в бюджет платежей за пользование природными ресурсами в 2003 г. показывает, что действовавший в предыдущем году порядок межбюджетного распределения указанных платежей не претерпел существенных изменений. Вместе с тем отдельные тенденции существенно усилились.

Общий объем поступления платежей за пользование природными ресурсами в консолидированный бюджет в целом по Российской Федерации в 2003 г. составил 398,3 млрд. руб., в том числе в федеральный бюджет – 249,2 млрд. руб., или 62,6%, и в территориальные бюджеты – 149,1 млрд. руб., или 37,4% (табл. 1.2).

Сравнение этих поступлений с поступлениями указанных платежей в целом по Российской Федерации в 2002 г. свидетельствует об увеличении доходов от природопользования в бюджетах всех уровней. Так, в консолидированный бюджет платежи за пользование природными ресурсами поступили в 2003 г. в объеме, превышающем на 63,8 млрд. руб., или на 19,1%, уровень 2002 г. По поступлениям в федеральный и территориальные бюджеты это увеличение составило, соответственно, 35,0 млрд. руб., или 16,3% к уровню 2002 г., и 28,8 млрд. руб., или 23,9% (табл. 1.3).

Наибольшую долю в доходах консолидированного бюджета от природопользования составили в 2003 г. поступления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) – 331,6 млрд. руб., или 83,3% объема всех ресурсных платежей. В предыдущем году сумма полученного в целом по Российской Федерации НДПИ была заметно ниже – 275,4 млрд. руб. (82,3% годового объема ресурсных платежей). Увеличение составило в 2003 г. 56,2 млрд. руб., или 20,4% к уровню 2002 г. Доля НДПИ, поступившего в федеральный бюджет, увеличилась с 95,6% в 2002 г. до 99,1% в 2003 г. Соответственно, в доходах от природопользования территориальных бюджетов доля этого налога несколько сократилась, составив в 2003 г. – 56,8%.

«Лидирующее» место НДПИ в доходах федерального центра по сравнению с другими ресурсными платежами подтверждает его распределение в 2003 г. между федеральным и территориальными бюджетами, осуществившееся в соответствии с Федеральным законом от 24.12.2002 № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год».

Таблица 1.2

ПОСТУПЛЕНИЕ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ в 2002 и 2003 гг.

млн. руб.

Наименование платежей	2002 г.			2003 г.		
	всего	в том числе		всего	в том числе	
		в федеральный бюджет	в территориальные бюджеты		в федеральный бюджет	в территориальные бюджеты
1. Платежи за пользование недрами (в части погашения задолженности прошлых лет)	6 894,5	1 581,3	5 313,2	584,0	114,5	469,5
2. Платежи за пользование недрами при реализации соглашений о разделе продукции	616,1	247,7	368,4	89,8	33,8	56,0
3. Платежи за пользование континентальным шельфом	0,7	0,7	-	-0,2	-0,2	-
4. Налог на добычу полезных ископаемых	275 360,4	204 792,5	70 567,9	331 551,9	246 933,8	84 618,1
5. Платежи за пользование лесным фондом	3 529,6	-	3 529,6	3 617,6	-	3 617,6
6. Плата за пользование водными объектами	6 963,0	-	6 963,0	10 850,8	-	10 850,8
7. Плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов	5 176,9	988,8	4 188,1	8 332,9	1 583,6	6 749,3
8. Земельный налог	25 368,0	3 386,0	21 982,0	41 555,5	-	41 555,5
9. Плата за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами	128,2	-	128,2	138,7	-	138,7
10. Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (в части погашения задолженности прошлых лет)	9 944,5	3 107,6	6 836,9	1 590,5	580,6	1 009,9
11. Прочие платежи	543,9	132,5	411,4	-	-	-
<b>Всего платежей за пользование природными ресурсами</b>	<b>334 525,8</b>	<b>214 237,1</b>	<b>120 288,7</b>	<b>398 311,5</b>	<b>249 246,1</b>	<b>149 065,4</b>

Таблица 1.3

СРАВНЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЙ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ за 2002 и 2003 гг.

Наименование платежей	Прирост (снижение) поступления платежей в 2003 г. по сравнению с уровнем 2002 г.					
	в консолидированном бюджете		в федеральном бюджете		в территориальных бюджетах	
	млн.руб.	%	млн.руб.	%	млн.руб.	%
1. Платежи за пользование недрами (в части погашения задолженности прошлых лет)	-6 310,5	-91,5	-1 466,8	-92,8	-4 843,7	-91,2
2. Платежи за пользование недрами при реализации соглашений о разделе продукции	-526,3	-85,4	-213,9	-86,4	-312,4	-84,8
3. Платежи за пользование континентальным шельфом	-0,9	-128,6	-0,9	-128,6	-	-
4. Налог на добычу полезных ископаемых	56 191,5	20,4	42 141,3	20,6	14 050,2	19,9
5. Платежи за пользование лесным фондом	88,0	2,5	-	-	88,0	2,5
6. Плата за пользование водными объектами	3 887,8	55,8	-	-	3 887,8	55,8
7. Плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов	3 156,0	61,0	594,8	60,2	2 561,2	61,2
8. Земельный налог	16 187,5	63,8	-3 386,0	-100,0	19 573,5	89,0
9. Плата за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами	10,5	8,2	-	-	10,5	8,2
10. Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (в части погашения задолженности прошлых лет)	-8 354,0	-84,0	-2 527,0	-81,3	-5 827,0	-85,2
11. Прочие платежи	-543,9	-100,0	-132,5	-100,0	-411,4	-100,0
<b>Всего платежей за пользование природными ресурсами</b>	<b>63 785,7</b>	<b>19,1</b>	<b>35 009,0</b>	<b>16,3</b>	<b>28 776,7</b>	<b>23,9</b>

Доля поступлений налога в федеральный бюджет составила 74,5% и в территориальные бюджеты – 25,5%, что полностью повторило его межбюджетное распределение в 2002 г.

Определенный интерес представляет рассмотрение объемов поступления НДС в бюджет применительно к видам добываемых полезных ископаемых.

В 2002 г. традиционно наибольший объем этого налога был получен при добыче углеводородного сырья (нефти, газа, газового конденсата) – 262,7 млрд. руб., или 95,4% его общего годового объема в консолидированном бюджете. В 2003 г. добыча углеводородного сырья обеспечила получение уже 316,9 млрд. руб., что составило практически такую же его долю в годовом объеме налога от добычи всех видов полезных ископаемых. Прирост поступления налога при добыче уг-

леводородного сырья составил в 2003 г. 54,2 млрд. руб., или 20,6% к уровню предыдущего года.

Налог на добычу других полезных ископаемых (за исключением углеводородного сырья и общераспространенных полезных ископаемых) поступил в консолидированный бюджет в значительно меньшем объеме: в 2002 г. – 11,8 млрд. руб., в 2003 г. – 12,8 млрд. руб., или на 8,2% больше.

Значительно более высокий прирост, чем по НДС в целом, был получен в 2003 г. по поступлениям налога на добычу общераспространенных полезных ископаемых, который при годовой сумме налога 1,2 млрд. руб. составил 47,4%.

Как отмечалось ранее, введение с 1 января 2002 г. НДС вызвало небезосновательные опасения относительно возможности снижения доходов территориальных бюджетов. Такие опасения возникли как в отдель-

ных регионах, и в первую очередь, в тех, в экономике которых значительную роль играет нефтедобывающая промышленность, так и в некоторых федеральных органах исполнительной власти.

Позиция ряда министерств по данному вопросу сложилась в первой половине 2002 г. на базе имевшейся у них информации, послужившей основой для построения прогнозных оценок с точки зрения перспектив развития ситуации.

По данным Минэкономразвития России, в 2002 г. в целом по Российской Федерации НДС при добыче нефти мог превысить замененные им налоги в 1,5 раза. При этом по федеральной части бюджета прогнозировалось увеличение в 2,8 раза, а доходы бюджетов нефтедобывающих регионов могли уменьшиться на 38%.

В соответствии с проведенными этим министерством расчетами наибольшие в процентном отношении потери могли понести бюджеты Новосибирской области, Республики Калмыкия, Ульяновской области, Кабардино-Балкарской Республики и Калининградской области, доходы которых могли уменьшиться на 70 – 80%. Для бюджетов Ненецкого автономного округа и Ингушской Республики прогноз предусматривал потери на уровне чуть менее 70%, а для бюджетов остальных нефтедобывающих регионов – в пределах от 20 до 70%.

Однако, как показали итоги 2002 г., увеличение доходов федерального бюджета в целом по Российской Федерации имело менее высокий темп, а снижение доходов территориальных бюджетов отмечалось из всех субъектов Российской Федерации лишь в Ненецком автономном округе (на 21,5%), Кабардино-Балкарской Республике (на 6,5%) и Республике Татарстан (на 1,1%).

Еще более пессимистическая оценка ситуации сохранилась в позиции МПР России. По его мнению, результаты фактических поступлений за январь – апрель 2002 г. и прогнозные данные свидетельствовали о возможности недополучения к концу года бюджетами основных нефтедобывающих регионов ресурсных платежей в размере от 40 до 80% к их объему, полученному в 2001 г. Такая перспектива рассматривалась министерством как серьезное препятствие для осуществления в нефтедобывающих регионах геологоразведочных работ в объемах, необходимых для воспроизводства минерально-сырьевой базы. При этом в таких регионах, как Ханты-Мансийский автономный округ, республики Татарстан, Башкортостан и Коми, Оренбургская область и некоторых других, имеется настоятельная необходимость компенсировать интенсивную добычу нефти приростом ее разведанных запасов.

Минэнерго России, придерживаясь аналогичного мнения, предложило в целях возмещения выпадающих доходов территориальных бюджетов и сохранения сложившихся объемов финансирования геологоразведочных работ рассмотреть вопрос об увеличении действующего норматива отчислений НДС в эти бюджеты.

Поступления НДС в бюджеты субъектов Российской Федерации оказались в 2002 г. на 7,2 млрд. руб., или на 9,2%, меньше поступлений платежей при добыче полезных ископаемых в 2001 г. Однако реализация ряда параллельных мер компенсационного характера

после введения этого налога позволила добиться в 2002 г. как общего роста налоговых доходов территориальных бюджетов по сравнению с уровнем 2001 г. в подавляющем большинстве регионов, так и их превышения над доходами федерального центра в масштабе Российской Федерации.

Для оценки рассмотренной проблемы с позиции сегодняшнего дня следует признать, что возникшее в 2002 г. некоторое негативное влияние факта введения НДС на состояние доходной базы территориальных бюджетов в 2003 г. в значительной степени преодолено. Подтверждением этого является то, что годовой объем налога, поступившего в бюджеты субъектов федерации в 2003 г., на 6,9 млрд. руб., или на 8,8%, превысил объем поступлений в эти бюджеты в 2001 г. отмененных с 1 января 2002 г. акциза на нефть и стабильный газовый конденсат, платежей за пользование недрами при добыче полезных ископаемых и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

В 2003 г. продолжалось погашение задолженности по указанным платежам. Так, поступление сумм задолженности прошлых лет по платежам за пользование недрами сократилось к уровню 2002 г. на 6,3 млрд. руб., или на 91,5%. По отчислениям на воспроизводство минерально-сырьевой базы снижение задолженности за тот же период составило 8,4 млрд. руб., или 84,0%. Такие темпы дают основания рассчитывать на значительное сокращение в 2004 г. сохраняющейся у недропользователей задолженности перед бюджетом по указанным платежам за 2001 г. и более ранние периоды.

Отмеченный процесс подтверждает и долевое участие этих налогов в общем объеме ресурсных платежей. В 2002 г. на долю платежей за пользование недрами (в части погашения задолженности прошлых лет) в объеме ресурсных платежей, поступивших в консолидированный бюджет, приходилось 2,1%. Доля отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы составила 3,0%. В 2003 г. эти показатели снизились до уровня, соответственно, 0,2% и 0,4%.

Положительные тенденции роста доходов от недропользования в настоящее время дополняются имеющейся в правительственных кругах обеспокоенностью тем, что увеличение добычи нефти сопровождается значительным числом нарушений с точки зрения эффективности разработки месторождений. В связи с этим, в частности, Федеральным агентством по энергетике высказываются предложения усилить дифференциацию ставок НДС с целью сделать рентабельной добычу нефти из старых скважин и месторождений со сложными условиями эксплуатации.

По данным агентства, в ряде крупнейших нефтяных компаний фонд бездействующих скважин составляет от 40 до 60% их общего количества. Такого рода замечания высказываются агентством в адрес ЮКОСа, Сибнефти, ТНК-ВР. Государственная компания «Роснефть», имеющая самую низкую в отрасли долю бездействующих скважин – 7%, поддерживает предложения о введении дифференцированного рентного налога, который позволит стимулировать наиболее полную разработку месторождений.

Минэнерго России еще в 2002 г. обращалось в Правительство РФ с предложением рассмотреть подготовленную министерством поправку в часть вторую НК РФ, предусматривающую применение понижающего

коэффициента 0,7 к ставке налога на добычу нефти на участках со степенью выработанности извлекаемых запасов на уровне 80% и более.

Несмотря на то, что единого мнения в вопросе о необходимости дифференциации ставок НДС не сложилось, специалисты единодушны в главном – объективный учет важнейших горно-геологических и экономико-географических условий эксплуатации месторождений при исчислении налога отсутствует.

В зарубежной практике имеются положительные примеры решения вопроса о дифференцированном подходе при установлении ставок платежей за пользование недрами. Так, в канадской провинции Альберта, в которой сосредоточена основная добыча нефти и газа, Министерство финансов провинции разработало шкалы ставок платежей в размере от 0 до 25% за каждый баррель нефти в зависимости от качества нефти, дебита скважин и срока разработки месторождений.

Вполне очевидно, что изъятие в бюджет сверхприбылей недропользователей и повышение эффективности эксплуатации месторождений должны быть в ближайшее время одними из основных задач совершенствования налоговой политики в природопользовании.

В 2003 г. отмечалось снижение объема платежей за пользование недрами при реализации соглашений о разделе продукции (СРП). Если в предыдущем году эти платежи составили 0,2% общего объема ресурсных платежей, поступивших в консолидированный бюджет, то в 2003 г. этот показатель снизился до уровня менее 0,1%.

Несмотря на то, что в настоящее время НК РФ дополнен главой 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции», которая значительно упорядочила отношения в нефтяном комплексе, специалисты не склонны оценивать перспективы сотрудничества в рамках СРП однозначно положительно. Так, по мнению бывшего министра топлива и энергетики России В.И.Калюжного, сегодня, когда российская налоговая политика стала достаточно разумной, СРП становится уже менее выгодным для государства.

К практически «монополюющей» роли НДС в системе ресурсных платежей при решении вопроса о формировании доходной базы федерального бюджета (что само по себе не содержит, на наш взгляд, негативных последствий), наряду со значительным фискальным потенциалом этого налога, привела и политика изменения пропорций межбюджетного распределения большинства других ресурсных платежей в пользу регионов.

Наиболее отчетливо эта тенденция проявилась в втором по объему поступления налога среди ресурсных платежей – земельном налоге. Если в 2002 г. годовая сумма налога составила 25,4 млрд. руб., из которых 13,3% поступило в федеральный бюджет и 86,7% – в территориальные бюджеты, то в 2003 г. уже весь объем земельного налога – 41,6 млрд. руб. – поступил в бюджеты субъектов Российской Федерации, в том числе 23,5 млрд. руб. – в местные бюджеты. Прирост, составив 63,8% к уровню предыдущего года, оказался максимальным по сравнению с другими ресурсными платежами.

Наибольшую долю в объеме земельного налога в 2003 г., как и ранее, составили поступления налога за

земли городов и поселков – 79,6%. Значительно меньшая сумма налога от его общей суммы приходилась на налог за другие земли сельскохозяйственного назначения – 15,4%. И наконец, эксплуатация сельскохозяйственных земель обеспечила наименьшую долю годовых поступлений земельного налога – 5,0%. Процентное распределение земельного налога по категориям земель в 2002 г. незначительно отличается от данных 2003 г., что свидетельствует об относительной стабильности налоговой базы.

Далее в «фарватере» бюджетной политики, ориентированной на интересы территориальных бюджетов следуют платежи за пользование лесным фондом (в размере минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню), плата за пользование водными объектами и плата за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами. Практика направления указанных платежей исключительно в территориальные бюджеты ведет отсчет с 2002 г. и играет роль некоторого «противовеса», направленного на минимизацию потерь этих бюджетов после введения НДС. Однако, как уже отмечалось выше, в два последних года именно на НДС приходилось более половины доходов территориальных бюджетов от природопользования.

Платежи за пользование лесным фондом в целом при годовом объеме поступлений в консолидированный бюджет в 2003 г. 3,6 млрд. руб. имели незначительный прирост по отношению к уровню предыдущего года, который составил 2,5%. При этом лесные подати были получены в меньшем объеме, чем в предыдущем году (на 0,9%). Одной из основных причин этого снижения вероятнее всего следует считать тот факт, что утвержденные постановлением Правительства РФ от 19.02.2001 № 127 минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, применялись в 2003 г. без повышающего коэффициента. И напротив, в 2002 г. согласно Федеральному закону от 30.12.2001 № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год» плата за древесину, отпускаемую на корню, исчислялась с учетом применения к минимальным ставкам повышающего коэффициента 1,12.

Арендная плата за пользование лесным фондом в 2003 г., так же как и в предыдущем году, превысила годовую объем лесных податей. Это превышение, составившее около 0,2 млрд. руб., можно объяснить более высоким объемом заготовки древесины на условиях аренды, чем при краткосрочном пользовании участками лесного фонда. По данным Государственного доклада «О состоянии и использовании лесных ресурсов Российской Федерации в 2002 г.», отпуск древесины с участков лесного фонда, переданных в аренду, составляет до 2/3 всего объема рубки по главному пользованию.

Наиболее устойчиво работающими арендаторами являются вертикально интегрированные структуры, сформированные на основе централизации финансовых потоков, сбытовой деятельности, материально-технического снабжения, охватывающие полный технологический цикл от лесозаготовок до реализации конечной продукции. Наиболее крупные вертикально интегрированные структуры созданы на базе ОАО «Архангельский ЦБК», ОАО «Соликамскбумпром», ЗАО «Илим Палл Энтерпрайз», ОАО «Соломбальский ЛДК», ОАО «Сыктывкарский ЛПК», ОАО «Онежский



ЛДК», Мантуровский фанерный комбинат и др. В состав каждого из них входит от нескольких до полутора десятков лесозаготовительных предприятий. Такие структуры за счет интеграции с леспромпхозами обеспечивают свои перерабатывающие производства древесным сырьем.

В аренде для заготовки древесины на 1 января 2003 г. находились 3 074 участка лесного фонда на площади 87,3 млн. га с установленным ежегодным отпуском древесины 119,8 млн. куб. м. Стоимость 1 обезличенного куб. м древесины на арендованных участках лесного фонда составляла 23,7 руб.

Концепция развития лесного хозяйства, одобренная Правительством РФ, предусматривает в перспективе установление неналогового статуса платежей за пользование лесным фондом. Однако в настоящее время контроль за взиманием этих платежей продолжает относиться к компетенции налоговых органов, в связи с чем требуют соответствующего регулирования отдельные вопросы как правового, так и организационного характера.

Так, в частности, несовершенным остается порядок перерасчета платы за древесину, отпускаемую на корню, по окончании очередного календарного года. Сохраняющаяся в инструкции Госналогслужбы России от 19.04.1994 № 25 «О порядке и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню» форма перерасчета, лишь условно выполняющая роль налоговой декларации, не отвечает требованиям ни налогового, ни лесного законодательства. В связи с этим затруднено внесение в бюджет в полном объеме дополнительных сумм платежей в случае заготовки древесины в большем количестве, чем предусмотрено в разрешительных документах на лесопользование.

Отсутствие увязки между Концепцией развития лесного хозяйства и Основными направлениями развития лесной промышленности привело специалистов к выводу о необходимости разработки национальной лесной политики, необходимым элементом которой должна быть система платежей за пользование лесными ресурсами и финансирования лесохозяйственной отрасли. В подготовленной же новой редакции Лесного кодекса Российской Федерации решение этих и других вопросов тормозится принципиально разными подходами заинтересованных сторон к решению ряда вопросов, и в первую очередь, вопроса о собственности на лесной фонд.

Несмотря на серьезные проблемы, сопровождавшие в 2002 г. взимание платы за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, размещение отходов, на основании определения Конституционного суда РФ от 10.12.2002 № 284-О постановление Правительства РФ от 28.08.1992 № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» было все же «восстановлено в правах». Кроме того, постановлением Правительства РФ от 12.06.2003 № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления» была усилена нормативная база, регу-

лирующая порядок исчисления платы за загрязнение окружающей среды.

Итоги 2003 г. свидетельствуют о серьезном приросте поступления платы в консолидированный бюджет по сравнению с 2002 г. Этот прирост составил 3,2 млрд. руб., что в процентном отношении обеспечило плате второй результат после земельного налога. Второе место плата за загрязнение окружающей среды заняла и в объеме поступлений в 2003 г. ресурсных платежей в федеральный бюджет.

Говоря о перспективах этого вида ресурсных платежей, следует отметить, что его сохранение в составе налоговых доходов бюджета остается весьма сомнительным. Федеральным законом от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» также не предусмотрено установление механизма взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду в рамках налогового законодательства.

Исчисление платы за пользование водными объектами осуществлялось в 2003 г. в соответствии с Федеральным законом от 06.05.1998 № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами». Объем поступлений платы составил 10,9 млрд. руб., обеспечив прирост к уровню предыдущего года в размере 3,9 млрд. руб., или 55,8%.

Рассматриваемый в настоящее время проект главы «Водный налог», дополняющий часть вторую НК РФ, предусматривает изменение отдельных позиций действующего законодательства, и, в первую очередь, размеров платежей по видам водопользования. В некотором смысле «спорную территорию» представляет собой регулирование вопросов водопользования с целью сброса сточных вод в водные объекты, поскольку взимание в таких случаях платы предусмотрено и в рамках законодательства об охране окружающей среды.

Порядок исчисления и внесения платы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами исходил в 2003 г. из устаревших в настоящее время правовых норм. Объем поступления платы был незначительным – менее 0,1% в общем объеме ресурсных платежей, поступивших в консолидированный бюджет.

С принятием с 1 января 2004 г. главы 25.1 НК РФ «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов» имеются основания надеяться на повышение уровня поступления этих платежей в бюджет. В частности, в Концепции развития рыбного хозяйства Российской Федерации на период до 2020 г., одобренной Правительством РФ, введение в полном объеме платы за пользование водными биологическими ресурсами в соответствии с налоговым законодательством отнесено к числу первоочередных задач.

Таким образом, анализ поступления платежей за пользование природными ресурсами в бюджет в 2002 – 2003 гг. свидетельствует о наличии ряда проблем, разрешению которых должно способствовать дальнейшее совершенствование налогового и природоресурсного законодательства.

## 2. ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### 2.1. Налогообложение доходов физического лица, полученных в виде процентов за предоставление заемных средств юридическому лицу

В вопросе налогообложения доходов физического лица, полученных в виде процентов за предоставление заемных средств юридическому лицу, НК РФ не дает однозначного толкования. С одной стороны, проценты, полученные физическим лицом от российской организации по договору займа, относятся к доходам от источников в Российской Федерации и подлежат налогообложению (пп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ). С другой стороны, налоговое законодательство регулирует налогообложение процентных доходов только по банковским вкладам.

Так, в НК РФ установлено, что доходы в виде процентов, полученных по вкладам в банках, находящихся на территории России, не подлежат налогообложению, если проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ в течение периода, за который начислены указанные проценты, и установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте (п. 27 ст. 217 НК РФ). Проценты по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее 6 месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте, облагаются по ставке 35% (абз. 3 п. 2 ст. 224 НК РФ). С аналогичных процентных доходов по срочным пенсионным вкладам, внесенным на срок не менее 6 месяцев, налог удерживается по ставке 13%.

А по какой ставке облагать процентные доходы, полученные от организаций, не имеющих кредитной лицензии? В случаях, когда заемщиком является нерезидент Российской Федерации, вопросов по поводу размера применяемой ставки налога на доходы физических лиц не возникает, так как для всех видов дохода, полученного физическим лицом, не являющимся резидентом Российской Федерации, установлена единая налоговая ставка в размере 30% (п.3 ст.224 НК РФ). Иная ситуация, когда физическое лицо – резидент Российской Федерации, в отношении доходов которого действуют различные ставки в зависимости от вида дохода.

В НК РФ речь идет только о процентных доходах по вкладам в банках, о налогообложении процентных доходов по другим видам вкладов (в не кредитные организации) ничего не говорится. Что это? Досадное упущение или сознательное отнесение этих процентов к доходам, облагаемым по основной 13-ти процентной ставке? Нам представляется более вероятной первая версия. Если бы законодатель учитывал возможность получения процентного дохода от некредитной организации, то тогда при установлении размеров облагаемых процентных доходов и налоговой ставки по процентным доходам по вкладам в банках был бы оговорен порядок налогообложения процентных доходов по другим вкладам (как это имеет место в подобных случаях). Но законодатель этого не сделал, что позво-

ляет предположить, что он не учел все возможные нюансы бурно развивающихся рыночных отношений.

Процентный доход, полученный от банка, не отличается от процентного дохода, полученного от некредитной организации, ни по своей экономической сути (доход с капитала), ни с позиций физического лица как заимодавца. И один, и другой гарантированы, твердо установлены их размеры в виде процента. На наш взгляд, оба эти вида дохода должны облагаться одинаково. МНС России придерживается другого мнения. В разъяснениях по вопросам порядка исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (приложение к письму МНС России от 14.08.2001 г. № ВБ-6-04/619) говорится, что «...доходы, полученные физическими лицами-займодавцами в виде процента по долговому обязательству, выплачиваемые организацией-заемщиком, подлежат налогообложению по месту их выплаты по ставке 13%, предусмотренной п. 1 ст. 224 Кодекса».

Рассмотрим условный пример. Допустим, физическое лицо положило полмиллиона рублей в банк на год под 25% годовых. При ставке рефинансирования ЦБ РФ, равной 16%, налог на доходы физических лиц составит 15,75 тыс. руб. (500 тыс. руб. \* (25-16)% \* 35%). Если же физическое лицо предоставит эту же сумму по долговому обязательству организации – заемщику на тех же условиях (25% годовых), то его налог на доход будет равен 16,25 тыс. руб. (500 тыс. руб. \* 25% \* 13%). То есть, несмотря на различный порядок налогообложения процентного дохода (в одном случае – довольно-таки высокая доля необлагаемого дохода сочетается с высокой ставкой налога по облагаемой части дохода, в другом – отсутствует необлагаемая часть дохода, но и применяемая ставка налога в 2,7 раза ниже), суммы налога на доходы физических лиц близки. Они абсолютно совпали бы, если ставка рефинансирования составляла 15,7%. В случае, когда ставка ниже указанного уровня, налог, рассчитанный по способу, установленному для банковских вкладов, выше 13-процентной доли дохода и, соответственно, если ставка рефинансирования поднимается выше 15,7% - соотношение меняется на противоположное. Причем даже незначительное изменение ставки рефинансирования ведет к ощутимым изменениям суммы налога на доходы физических лиц. Так, например, при недавней ставке рефинансирования 18% сумма налога будет в 1,3 раза меньше 13-ти процентной доли дохода. То есть в условиях высокого уровня инфляции порядок налогообложения процентных доходов, установленный для банковских вкладов, оказывается более выгодным. Как ни парадоксально, но заимодавец, вкладывающий средства непосредственно в сферу производства, пребывает в худшем положении по сравнению с вкладчиком в сферу обращения. Но это только на первый взгляд. При более детальном рассмотрении этого вопроса все выглядит далеко не так.

Давая в заем организации, физическое лицо имеет больший процент дохода по сравнению с тем, если бы оно заключило банковский договор вклада. Сумма налога на доходы физических лиц уже не является решающей. Рассмотрим вариант, когда заем предоставляется под 60% годовых. В этом случае налогоплательщик обязан заплатить в виде налога 39 тыс. руб. (500 тыс. руб. \* 60% \* 13%). Если бы на этот доход

распространялся порядок налогообложения, принятый для банковских процентов, то налогоплательщик заплатил бы 77 тыс. руб. (500 тыс. руб. \* (60-16)% \* 35%), что даже при скромных 60% годовых вдвое больше. При более высоком проценте дохода разрыв между суммами налога еще больше увеличивается.

Конечно, проблема привлечения инвестиций, и особенно в производственную сферу, стоит очень остро, но только такой путь не способен привести к успеху. По сути дела общий порядок налогообложения процентных доходов по договорным обязательствам, отличный от налогообложения процентов по банковским вкладам, представляет собой не что иное, как льготный режим налогообложения этого вида дохода по сравнению с банковскими процентами. А как показала практика, налоговые льготы неэффективны, они не действуют.

На все виды процентных доходов должен быть установлен единый порядок их налогообложения, принятый для процентных доходов по вкладам в банках. На то имеется, на наш взгляд, несколько причин. Одна из них заключается в том, что экономическая природа этого вида дохода не меняется в зависимости от того, кто его выплачивает: банк, промышленное или торговое предприятие. Проценты по вкладу всегда остаются доходом с капитала. Важным, с нашей точки зрения, является и то обстоятельство, что заключение долговых обязательств с юридическими лицами под силу только «состоятельным», и уровень процента здесь выплачивается далеко не тот, что в банках. Установление порядка налогообложения в зависимости от статуса заемщика неизбежно ведет к делению физических лиц на «состоятельных» работодателей со значительно более низким уровнем налогообложения процентного дохода, и «скромных» вкладчиков банка с относительно более высоким уровнем обложения их дохода. А между тем, налог должен быть нейтральным по отношению к налогоплательщику. Тем более, когда речь идет о налоге, имеющем социальную направленность. Нельзя не отметить и того факта, что установление (по сути) льготного порядка налогообложения отдельных видов дохода не соответствует общему курсу налоговой политики, противоречит духу НК РФ.

## **2.2. Налогообложение доходов, полученных по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет**

Страховые выплаты по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет (согласно пп. 2 п. 1 ст. 213 НК РФ), не подлежат налогообложению, если выплаты не превышают сумм, внесенных физическими лицами, страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ на дату заключения договора. В противном случае разница между указанными суммами подлежит обложению налогом по ставке, предусмотренной п. 2 ст. 224 НК РФ.

В указанном пункте названной статьи определены виды доходов, в отношении которых установлена налоговая ставка в размере 35%. Среди них нет страховых выплат по договорам добровольного долгосрочно-

го страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет, хотя и установлены страховые выплаты по договорам добровольного страхования, которые явно их подразумевают, так как оговорено, что ставка 35% применяется «в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 213 настоящего Кодекса». Изначально отсутствующие в п. 2 ст. 224 слова «жизни, заключенным на срок менее пяти лет» и односторонне добавившееся в процессе изменения редакции ст. 213 слово «долгосрочного» невольно изменили суть п. 2 ст. 224. Досадное недоразумение породило неувязку между рассматриваемыми статьями НК РФ и неоднозначность в вопросе применения налоговой ставки.

Согласно п. 7 ст. 3 НК РФ «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)». Поэтому вместо предусмотренной законодателем ставки 35% на практике применяется ставка, равная 13%.

Необходимо внести соответствующие поправки в п. 2 ст. 224 НК РФ для того, чтобы она соответствовала содержанию пп. 2 п. 1 ст. 213 НК РФ. В частности, следует заменить слова «по договорам добровольного страхования» на слова «по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет». Реализация предложенного изменения позволит не только устранить имеющуюся неувязку между рассматриваемыми статьями НК РФ, но и повысит собираемость налога на доходы физических лиц.

## **2.3. Налогообложение доходов, полученных в результате оплаты работодателем расходов на лечение и медицинское обслуживание, а также полной или частичной компенсации стоимости путевок**

Суммы, уплаченные работодателями за счет средств, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей, освобождаются от налогообложения при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание (п. 10 ст. 217 НК РФ). Не подлежат налогообложению и суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, а также для детей, не достигших возраста 16 лет, при условии, что это путевки в находящиеся на территории России санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, и оплачиваются они за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, или средств Фонда социального страхования Российской Федерации (п. 9 ст. 217 НК РФ).

Обращаем внимание на следующие два момента в этих положениях. Во-первых, освобождение от налогообложения предоставляется только в том случае, если рассматриваемые расходы были покрыты за счет средств, оставшихся в распоряжении работодателя

после уплаты налога на прибыль. Законодатель, видимо, стремился увязать предоставление льгот работникам с прибыльностью деятельности работодателя, не допуская «проедания» собственных оборотных средств. Но ведь факт уплаты налога на прибыль не является единственным свидетельством безубыточности работы. Имеются в виду организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения. Они в соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ не являются плательщиками налога на прибыль, но это обстоятельство, на наш взгляд, не должно служить основанием для отказа их работникам в предоставлении рассматриваемых налоговых льгот. Эти организации так же как и все другие, уплачивают налог на доходы физических лиц.

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, являются представителями малого бизнеса, и та ситуация, в которой они сейчас находятся, неоправданно ущемляет их равноправное положение среди других организаций, в том числе и малых предприятий, применяющих общую систему налогообложения, и в этом смысле не соответствует курсу, принятому на всемерное развитие малого предпринимательства. Это с одной стороны. А с другой, рассматриваемая ситуация ставит работников-налогоплательщиков в неравное положение в зависимости от системы налогообложения работодателя, которая, в свою очередь, обусловлена особенностями системы ведения бухгалтерского учета. Способ ведения бухгалтерского учета не должен являться определяющим фактором в решении вопроса о предоставлении налоговых льгот работникам. Поэтому, на наш взгляд, необходимо внести соответствующие поправки в НК РФ, в частности, пп. 9 и 10 ст. 217 НК РФ после слов «за счет средств, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль», желательно дополнить словами «или единого налога».

Второй момент, который хочется рассмотреть, комментируя содержание пунктов 9 и 10 ст. 217 НК РФ, связан с определением субъектов, имеющих право на получение указанных налоговых льгот. Законодатель установил, что ими могут быть наряду со своими работниками также и лица, не состоящие в трудовых отношениях с работодателем, но являющиеся членами семьи работников. Компенсации стоимости путевок, кроме того, могут быть предоставлены также инвалидам и детям.

Определяя состав субъектов рассматриваемых налоговых льгот, законодатель, на наш взгляд необоснованно, не включил в него пенсионеров - бывших своих работников. Высокий уровень цен на лечение и путевки при крайне низкой пенсии порождает проблемы финансового обеспечения покрытия налога на доходы, полученные в результате оплаты работодателем расходов на лечение и медицинское обслуживание, полной или частичной компенсации стоимости санаторно-курортных и оздоровительных путевок. Конечно, в соответствии с п. 28 ст. 217 НК РФ работодатель может оказать бывшему своему работнику, уволившись в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту, материальную помощь, которая в размере до 2 тыс. руб. освобождается от налогообложения. Но это уже будет второй вид помощи одному и тому же лицу, на что руководство предприятия может и не пойти.

Представляется целесообразным внести соответствующие дополнения в пункты 9 и 10 ст. 217 НК РФ, включив в число субъектов, с которых не взимается налог на доходы физических лиц за компенсацию стоимости лечения и предоставленных путевок, пенсионеров - бывших работников соответствующих организаций.

#### 2.4. Налоговые вычеты по доходам физических лиц

По результатам декларационной кампании о своем праве на налоговые вычеты по итогам 2002 г. заявили 1 530 тыс. физических лиц, получивших доходы от налоговых агентов<sup>1</sup>. Это на 336 тыс. человек, или на 30%, больше, чем по данным декларационной кампании предыдущего года. Учитывая то, что рост занятого в экономике населения за рассматриваемый период составил чуть больше 1%, следует признать, что работающие граждане стали шире использовать предоставленные им налоговые вычеты, но в целом доля их остается крайне низкой. Особый рост числа декларантов наблюдается по налоговому вычету по расходам на лечение (181%) и вычету по доходам от продажи имущества (165%). Основной причиной увеличения обращения за предоставлением первого вычета, на наш взгляд, является рост информированности населения о возможности его получения. А на рост второго налогового вычета, скорее всего, оказало влияние некоторое улучшение организации администрирования в отношении налога на доходы от продажи имущества.

Определенный интерес представляет рассмотрение информации о том, какой вид налоговых вычетов получил наибольшее распространение у налогоплательщиков. Ответить на этот вопрос можно, проанализировав структуру общего количества поданных заявлений. Результаты декларационной кампании 2003 г. (по итогам за 2002 г.) показывают, что среди физических лиц, заявивших о своем праве на налоговый вычет, наибольшее количество составляют налогоплательщики, подавшие заявление на вычет по расходам на обучение (табл. 2.1). На их долю приходится почти половина всех декларантов. Более трети заявлений связано с налоговым вычетом по расходам на приобретение (строительство) жилья. Доля вычета по доходам от продажи имущества составляет лишь 12,4% общего количества поданных заявлений. Столь низкая доля этого вычета по сравнению с вычетом на приобретение жилья (в условиях, когда основным способом улучшения жилищных условий является обмен меньшей площади на большую, а не покупка второго жилья) свидетельствует о том, что организация работы по взиманию налога на доходы от продажи имущества должным образом пока еще не налажена. Налоговые органы далеко не всегда получают соответствующую информацию о произведенных сделках с движимым и недвижимым имуществом, но даже ту их часть, которая к ним поступает, не успевают обрабатывать. А налогоплательщики часто игнорируют свою обязанность подавать налоговую декларацию в случае продажи имущества. Крайне низка доля налогоплательщиков,

<sup>1</sup> Здесь и далее в расчетах использованы данные, приведенные в статье И. Ивер «Итоги декларационной кампании 2003 г.», *Налоги*, 2003, №47, с.7.

заявивших о своем праве на социальные налоговые вычеты по расходам на лечение (2,8%).

Таблица 2.1

### СТРУКТУРА ОБЩЕГО КОЛИЧЕСТВА ПОДАННЫХ ЗАЯВЛЕНИЙ ПО ВИДАМ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ

Показатели	2001 г.	2002 г.	Отклонения
Общее количество физических лиц, заявивших о своем праве на налоговые вычеты, в том числе:	100	100	-
1. вычет по доходам от продажи имущества	9,7	12,4	+2,7
2. вычет по расходам на приобретение жилья	35,3	34,6	-0,7
3. вычет по расходам на обучение	52,6	49,9	-2,7
4. вычет по расходам на лечение	2,0	2,8	+0,8
5. вычет по расходам на благотворительные цели	0,4	0,3	-0,1

Как видно из данных таблицы 2.1, структура общего количества поданных заявлений по сравнению с предыдущим годом претерпела определенные изменения. В результате более низких темпов роста числа деклараций, поданных на налоговые вычеты по расходам в связи с приобретением жилья и по расходам на обучение, доли этих заявлений снизились, соответственно, на 0,7 и 2,7 процентных пункта в пользу налоговых вычетов по доходам от продажи имущества и по расходам на лечение, удельный вес которых, соответственно, возрос на 2,7 и 0,8 процентных пункта.

Общая сумма заявленных прав на налоговые вычеты составила за 2002 г. почти 138 млрд. руб. Рост ее по сравнению с предыдущим годом составил 130% и совпал с темпом роста количества физических лиц, заявивших о своем праве на налоговые вычеты. Абсолютное совпадение темпов роста количественного и стоимостного показателей в условиях инфляции свидетельствует о фактическом снижении по сравнению с предыдущим годом средней суммы налогового вычета в расчете на каждое поданное заявление.

Для правильной оценки проводимой налоговой политики в области предоставления налоговых льгот физическим лицам и разработки перспектив ее дальнейшего развития большое значение должны иметь результаты анализа структуры общей суммы прав на налоговые вычеты, которые заявлены налогоплательщиками в соответствии с действующим законодательством. Результаты декларационной кампании 2003 г. показывают, что в общей сумме заявленных прав на налоговые вычеты подавляющая доля принадлежит вычетам по доходам от продажи имущества, и хотя по сравнению с предыдущим годом она заметно снизилась (на 6,6 процентных пункта), по-прежнему остается высокой - 62,0% (табл. 2.2). Доля налоговых вычетов в связи с приобретением жилья возросла по сравнению с прошлым годом на 4,8 процентных пункта и достигла 31,2% общей суммы.

Заметно увеличилась доля прав по вычетам на обучение. При росте числа декларантов, подавших заявления на эти вычеты, на 23% сумма прав увеличилась на 72%. Разница в темпах роста не столько связана с инфляционным процессом, сколько свидетельствует о структурных изменениях в составе полученных образовательных услуг в сторону увеличения более доро-

гостоящих. В общей сумме прав вычеты на обучение за 2002 г. составили 6,2%.

Более чем в 2,4 раза по сравнению с предыдущим годом возросла сумма налоговых вычетов на лечение, но по-прежнему она остается крайне малой. Рост этот обусловлен, главным образом, увеличением количества поданных деклараций. За 2002 г. сумма налоговых вычетов в связи с расходами на лечение составила лишь 532 млн. руб., что соответствует 0,4% общей суммы заявленных прав на налоговые вычеты.

Таблица 2.2

### СТРУКТУРА СУММЫ ЗАЯВЛЕННЫХ ПРАВ НА НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ ПО ИХ ВИДАМ

Показатели	2001 г.	2002 г.	Отклонения
Общая сумма заявленных прав на налоговые вычеты в том числе:	100	100	-
1. вычет по доходам от продажи имущества	68,6	62,0	-6,6
2. вычет по расходам на приобретение жилья	26,4	31,2	+4,8
3. вычет по расходам на обучение	4,7	6,2	+1,5
4. вычет по расходам на лечение	0,2	0,4	+0,2
5. вычет по расходам на благотворительные цели	0,1	0,2	+0,1

При сохранении практически на уровне предыдущего года количества физических лиц, заявивших о своем праве на налоговый вычет по расходам на благотворительные цели, сумма налогового вычета увеличилась в 3,4 раза. В результате этого доля указанного вычета в общей сумме налоговых вычетов выросла в 2 раза и составила 0,2%.

Опубликованные данные по итогам декларационной кампании позволяют увидеть «налоговый портрет» среднего декларанта, который в 2002 г. приобрел жилье. Определяя его среднемесячный декларируемый доход, мы исходили из следующей логики расчета<sup>2</sup>:

1. Общая сумма налога к возврату в связи с правом на все виды налоговых вычетов составила 6,5 млрд. руб. Следовательно, общая сумма налоговых вычетов, предоставленных при подаче налоговой декларации, составила 50,0 млрд. руб. (6,5 / 0,13).
2. Среднемесячная номинальная зарплата составила 4 360,3 руб. Соответственно, за год в среднем было начислено одному налогоплательщику более 52 тыс. руб. дохода (4 360,3 \* 12), что выше установленного максимального размера социального налогового вычета в связи с обучением и лечением. Учитывая, что социальные налоговые вычеты на следующий налоговый год не переносятся, будем считать, что их предоставляют в первую очередь. На вычет по расходам на обучение было подано заявлений на сумму 8,6 млрд. руб. и на вычет по расходам на лечение - 0,5 млрд. руб. Следовательно, сумма налоговых вычетов, предоставленных при подаче налоговой декларации, за исключением из нее вычетов на обучение и лечение составит 40,9 млрд. руб. (50,0 - 8,6 - 0,5).
3. Налоговые вычеты предоставляются в пределах суммы дохода физического лица, облагаемого по ставке 13%. Это позволяет утверждать, что облагаемый по ставке 13% годовой доход декларантов, подавших заявление на вычет по приобретенному жилью, составляет 40,9 млрд. руб.

<sup>2</sup> В расчете не учитывались 4,7 тыс. деклараций, поданных на вычет по доходам, направленным на благотворительные цели, в общей сумме 249 млн. руб.

4. Количество физических лиц, подавших декларации на налоговый вычет по приобретенному жилью, составляет 529 тыс. чел. Поэтому среднемесячный доход одного декларанта, облагаемый по ставке 13%, равен 6,4 тыс. руб. (40,9 / 529 / 12).

Таким образом, расчеты показывают, что среднемесячный декларируемый доход налогоплательщика, представившего заявление на вычет по расходам на приобретение жилья, составляет 6,4 тыс. руб., что менее чем в 1,5 раза превышает среднемесячную номинальную заработную плату по стране в целом.

Рассмотрим, насколько полно налогоплательщики используют предоставленные им права на получение налоговых вычетов. Для этого рассчитаем сумму налогового вычета, приходящуюся в среднем на одного декларанта (табл. 2.3), и сравним количество фактически поданных заявлений с общей численностью налогоплательщиков, которые могли бы воспользоваться правом на налоговые вычеты.

Таблица 2.3

**СРЕДНИЙ РАЗМЕР НАЛОГОВОГО ВЫЧЕТА В РАСЧЕТЕ НА ОДНО ПОДАННОЕ ЗАЯВЛЕНИЕ**

тыс. руб.

Вид налогового вычета	2001 г.	2002 г.	Темпы роста, %
1. вычет по доходам от продажи имущества	634	453	71
2. вычет по расходам на приобретение жилья	67,1	81,3	121
3. вычет по расходам на обучение	8,0	11,2	140
4. вычет по расходам на лечение	9,2	12,2	133
5. вычет по расходам на благотворительные цели	16,1	53,0	329

Начнем с имущественных вычетов. На налоговый вычет по расходам на приобретение жилья подано заявлений 529 тыс. декларантов на сумму 43 млрд. руб. Следовательно, средняя фактическая величина данного налогового вычета в расчете на одно заявление равнялась 81,3 тыс. руб. Напомним, что законодательно максимально установленный размер налогового вычета по этому основанию составлял в 2002 г. 600 тыс. руб., то есть в среднем налогоплательщик использовал меньше 1/7 части установленного размера налогового вычета.

Невольно возникает вопрос: если средний налогоплательщик реально может использовать только менее 1/7 части установленного размера налогового вычета по расходам на приобретение жилья, то зачем тогда еще больше увеличивать размер вычета? Ответ может быть только один. Размер этого вычета устанавливается не в интересах среднего налогоплательщика. Следует признать, что, определяя размер имущественного вычета, законодатель прежде всего учитывал интересы высокодоходной группы населения. Или же он как в случае, связанном с установлением 13%-ой ставки налога на доходы физических лиц, действительно надеялся, что при таких условиях налогообложения состоятельный гражданин станет законопослушным налогоплательщиком?

Сравнивая размер декларируемого дохода с расходами по приобретению жилья, нетрудно заметить, что размеры фактически полученного налогоплательщиком дохода значительно превышают доход, указываемый в декларациях. Нельзя серьезно говорить о возможности улучшения жилищных условий (даже если это обходится в сумму чуть больше 80 тыс. руб.), если

декларируемая среднемесячная заработная плата лишь в 3,5 раза превышает прожиточный минимум.

Население, в подавляющей своей части, не имеет возможности существенным образом улучшить свои жилищные условия за счет собственных средств. Имея среднемесячную заработную плату в размере менее 4,4 тыс. руб., при прожиточном минимуме 1,8 тыс. руб., невозможно делать накопления, позволяющие улучшить жилищные условия. И предоставление налогового вычета по приобретенному жилью эту проблему не решает и не может решить, как бы ни поднимали размер предоставляемого имущественного вычета. Если налогоплательщик нуждается в улучшении жилищных условий и располагает необходимыми денежными средствами, то он решает жилищный вопрос без оглядки на возможность получения налогового вычета. Его не надо стимулировать в данном случае, он сам, более чем кто-либо, заинтересован в этом. Да и просто глупо предоставлять вычет, если жилье было приобретено на доходы, с которых не уплачен подоходный налог. Жилищную проблему, на наш взгляд, надо решать другим способом, а именно так, как это делается во всем цивилизованном мире - с помощью системы ипотечного кредитования.

Теперь о социальных налоговых вычетах. Заявление на вычет по расходам на лечение подало всего лишь 43,5 тыс. человек. Тогда как население страны превышает 143 млн. человек, и из них 35,8 млн. имеют доходы ниже величины прожиточного минимума. То есть только один из 823 человек с доходами ниже прожиточного минимума воспользовался налоговым вычетом по расходам на лечение. Что, мы очень здоровая нация? Данные статистики говорят о другом. В 2002 г. было зарегистрировано 104,3 млн. больных с диагнозом, установленным впервые. Численность лиц, впервые признанными инвалидами, составила 1 184 тыс. человек. Из них 642 тыс. составляют дети-инвалиды в возрасте до 16 лет, получающие социальные пенсии.

Условия получения налогового вычета на лечение таковы, что мало кто может воспользоваться предоставленной льготой. Крайне ограничены утвержденные Правительством как перечень услуг по лечению, так и перечень медикаментов, по расходам на приобретение которых предоставляется налоговый вычет. Низкое количество заявлений по данному виду вычетов связано также со сложностями в оформлении документов, дающих право на получение налогового вычета.

Размер суммы налогового вычета на лечение, полученный в среднем одним декларантом, более чем на треть повысился в 2002 г. по сравнению с предыдущим годом и составил 12,2 тыс. руб. (при законодательно установленном в этом году размере 25 тыс. руб.).

На налоговый вычет по расходам на обучение подано заявлений 763,8 тыс. декларантов. Если учитывать, что в 2001 - 2002 гг. насчитывалось только 629,5 тыс. студентов, обучающихся в негосударственных высших учебных заведениях, а кроме них немалая часть студентов государственных высших учебных заведений платила за свое обучение (всего в них обучалось 4,8 млн. студентов), а также часть учащихся общеобразовательных учреждений получала платное образование (общая их численность составляет в целом по стране 18,4 млн. детей), то следует признать, что правом на

налоговый вычет по расходам на образование воспользовалась лишь незначительная часть налогоплательщиков, имеющих указанные расходы. Основной причиной этого, видимо, является сложность получения налогового вычета.

Дело в том, что вычет по расходам на обучение предоставляется тому лицу, на чье имя оформлены первичные документы (договор на обучение, приходной кассовый ордер, квитанция). И если студент, внесший деньги за свое обучение, не имеет дохода, облагаемого по ставке 13% (что вполне естественно, так как налоговый вычет предоставляется только при дневной форме обучения), то его родители, фактически оплачивающие обучение, не могут воспользоваться правом на получение налогового вычета, потому что льгота предоставляется не семье, а конкретному лицу, на которое оформлены первичные документы. В аналогичной ситуации окажется и та семья, в которой один из родителей подписал договор на обучение, а другой – внес деньги за обучение. Для того чтобы упростить получение налогового вычета по расходам на обучение, необходимо, чтобы вычет предоставлялся семье независимо от того, на кого из ее членов оформлены первичные документы.

Размер фактически полученного вычета по расходам на обучение в среднем на одного декларанта составил в 2002 г. 11,3 тыс. руб. То есть те из немногочисленных налогоплательщиков, которые заявили о своем праве на данный вид налогового вычета, даже на половину не использовали имеющуюся у них возможность. Да и как они могли сполна ею воспользоваться, если средний доход семьи, состоящей из двух работающих родителей и одного находящегося на их иждивении ребенка, превышает прожиточный минимум семьи всего в 1,4 раза. Однако у законодателя иное мнение по этому вопросу. Он ориентируется на высокодоходные группы населения и поэтому счел необходимым повысить, начиная с 2003 г., максимальный размер социального вычета до 38 тыс. руб.

Глава 23 НК РФ, регулирующая вопросы налогообложения доходов физических лиц, действует уже более трех лет, но население до сих пор все еще слабо информировано о порядке получения социальных налоговых вычетов. Не каждому также по плечу самостоятельно разобраться в дебрях строк налоговой декларации. Налоговые органы обязаны в данном случае помогать декларанту, но нехватка кадров, большое число налогоплательщиков, подающих декларации, особенно резко возрастающее по мере приближения крайнего срока подачи декларации – 30 апреля, приводят к тому, что нередко работники налоговых органов вынуждены направлять налогоплательщиков за консультацией по заполнению налоговой декларации в фирмы, специализирующиеся на вопросах налогообложения. Естественно, за это надо платить. Если у вас «простой» случай, декларацию вам заполнят за 100-150 руб., а если окажется «сложным» – придется выложить значительно больше. Мало кто знает, что до 30 апреля обязаны подать декларацию только те налогоплательщики, которые должны произвести доплату налога, а налогоплательщики, желающие получить налоговые вычеты, могут подавать декларацию в течение всего года. Сложности, связанные с подачей декларации, а также в ряде случаев относительная незначительность самих сумм вычетов также

являются одними из причин низкого количества подаваемых заявлений. Нельзя не учитывать и такой фактор, как нежелание налогоплательщиков декларировать официальный размер получаемых доходов. В результате совокупного влияния всех перечисленных выше причин только один налогоплательщик из полутора тысяч человек, имеющих доходы от налоговых агентов, воспользовался предоставленной законодателем льготой.

Несколько соображений по поводу размера стандартного налогового вычета. Предоставляемые в настоящее время подавляющему большинству работающих ежемесячно 400 руб. необлагаемого дохода до достижения общей суммы дохода, равной 20 тыс. руб., равнозначны тому, что в 2002 г. было освобождено от налогообложения меньше 1/13 части прожиточного минимума. Ведь при среднемесячной номинальной заработной плате в 4 360,3 руб. налогоплательщик может воспользоваться стандартным налоговым вычетом только первые 4 месяца, в результате этого лишь 1600 руб. его дохода освобождается от налогообложения. Годовая сумма прожиточного минимума составляет более 21 тыс. руб. Вот и получается, что с суммы, превышающей двенадцать тринадцатых прожиточного минимума, средний налогоплательщик уплачивает подоходный налог.

А ведь были и лучшие времена. В 1990 г. был принят Закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства», в соответствии с которым размер необлагаемого минимума доходов был установлен в сумме, равной прожиточному минимуму. Но этот закон просуществовал недолго. Пришедший ему на смену новый порядок налогообложения доходов физических лиц (в соответствии с Законом Российской Федерации от 07.12.1991 «О подоходном налоге с физических лиц») устанавливал размер необлагаемого дохода в зависимости от величины минимального размера оплаты труда (МРОТ). При этом последний составлял лишь незначительную часть прожиточного минимума. Но так как при малых доходах необлагаемый вычет предоставлялся в двойном размере, в целом за год он достигал 37% прожиточного минимума. МРОТ, используемый для социальных вычетов, периодически пересматривался в связи с инфляцией, но эти корректировки не успевали за ростом цен. Накануне реформы подоходного налогообложения 2001 г. доля необлагаемого дохода составляла менее 11% суммы прожиточного минимума (табл. 2.4). В первый послереформенный год соотношение между необлагаемым доходом и прожиточным минимумом несколько улучшилось (поднялось до 13,3%), но уже на следующий год оно ухудшилось чуть ли не вдвое в результате роста прожиточного минимума, с одной стороны, и сохранения на прежнем уровне размера стандартного налогового вычета, несмотря на инфляцию, – с другой стороны.

Конечно, нам еще очень далеко до уровня стран с развитыми рыночными отношениями, которые могут позволить себе предоставлять своим гражданам необлагаемый подоходным налогом доход в размере, равном прожиточному минимуму.<sup>3</sup> Но, тем не менее,

<sup>3</sup> Кстати, прожиточный минимум, и даже большая часть дохода, освобождается от налогообложения не только в развитых странах, но и даже в таких сравнительно недавно отсталых государствах, как Китай и Индия.

если бы законодатель изменил приоритеты в проводимой налоговой политике в области подоходного налогообложения в сторону повышения социальной направленности налога на доходы физических лиц, то можно было, хотя и очень маленькими шажками, но все же двигаться вперед в направлении приближения размера предоставляемого стандартного налогового вычета к сумме прожиточного минимума.

Таблица 2.4

**СТАНДАРТНЫЙ НАЛОГОВЫЙ ВЫЧЕТ**

Показатели	2000 г.	2001 г.	2002 г.
1. Годовой размер стандартного налогового вычета, полученного в среднем 1 налогоплательщиком, руб.	1 586 <sup>а</sup>	2 400 <sup>б</sup>	1 600 <sup>в</sup>
2. Прожиточный минимум, руб.:			
а) месячный	1 210	1 500	1 808
б) годовой	14 520	18 000	21 696
3. Доля стандартного вычета в сумме прожиточного минимума, %	10,9	13,3	7,4

Пояснения к табл. 2.4.:

а. Суммарная номинальная среднемесячная заработная плата превысила 15 тыс. руб. в августе, следовательно, работающий мог воспользоваться двойным налоговым вычетом в течение 7 месяцев и одинарным налоговым вычетом в течение оставшихся 5 месяцев (83,49 \* 2 \* 7 + 83,49 \* 5). Годовая номинальная заработная плата 1 работающего ниже 50 тыс. руб., поэтому налоговые вычеты действуют в течение всего года.

б. Суммарная номинальная среднемесячная заработная плата превысила 20 тыс. руб. в июле, поэтому стандартный налоговый вычет в среднем по стране предоставлялся в течение первых 6 месяцев и составил 2 400 руб. (400 \* 6).

в. Суммарная номинальная среднемесячная заработная плата превысила 20 тыс. руб. в мае, поэтому стандартный налоговый вычет в среднем по стране предоставлялся в течение первых 4 месяцев и составил 1 600 руб. (400 \* 4).

Учитывая крайнюю финансовую ограниченность государственного бюджета, мы не имеем в виду выделение дополнительных средств для этих целей. Речь идет о пересмотре приоритетности направлений предоставления налоговых вычетов. Расчеты показывают, что если бы законодатель шел нужным отменить вычет по приобретенному жилью и направить высвободившиеся в результате этого денежные средства на повышение размера стандартного налогового вычета, то к имеющимся 400 руб. необлагаемого дохода можно было бы добавить еще 200 руб., при сохранении ограничения по общей сумме дохода действующими 20 тыс. руб. В этом случае уровень предоставляемого стандартного налогового вычета поднялся бы до 1/9 прожиточного минимума. А если учесть и дополнительно выделенные денежные средства в связи с принятым решением о повышении размера имущественного налогового вычета до 1 млн. руб., то можно было бы говорить о еще более значимом повышении размера необлагаемого дохода. Последний должен определяться либо как законодательно установленная часть прожиточного минимума, либо регулярно индексироваться в условиях инфляции.

В настоящее время налог на доходы физических лиц не выполняет своего социального предназначения и в результате действия плоской шкалы налогообложения (которая, кстати отметить, крайне слабо способствует выведению из тени скрытой оплаты труда), а также в результате необоснованного соотношения размеров отдельных видов предоставляемых налоговых вычетов (мизерность стандартного налогового вычета по сравнению с величиной прожиточного минимума при

заоблачности размера имущественного вычета на фоне среднего дохода налогоплательщика). Ориентация в политике налогообложения доходов физических лиц на создание максимально льготных условий налогообложения для высокодоходной группы населения, на наш взгляд, является неоправданной.

**2.5. Вопросы соотношения норм налогового и таможенного законодательства**

Перемещению товаров через таможенную границу соответствует определенный порядок уплаты НДС, взимаемого таможенными органами в соответствии как с Налоговым, так и с Таможенным кодексом (ТК РФ).

Не всегда основные понятия, используемые в этих кодексах, совпадают. В НК РФ нет определения понятия «таможенный режим». В этом случае НК РФ опирается на понятия и виды таможенных режимов, данные в ТК РФ, что соответствует положению п. 1 ст. 11 НК РФ, согласно которому понятия, термины, институты других отраслей законодательства в целях налогообложения используются в том значении, в каком они используются в соответствующих отраслях, если иное значение не определено в налоговом законодательстве.

Таблица 2.5

**ВИДЫ ТАМОЖЕННЫХ РЕЖИМОВ**

Ст. 23 ТК РФ (до 2004 г.)	Ст. 155 ТК РФ (с 2004 г.)
1. Основные таможенные режимы: -выпуск для внутреннего потребления; -экспорт; - международный таможенный транзит. 2. Экономические таможенные режимы: - переработка на таможенной территории; - переработка для внутреннего потребления; - переработка вне таможенной территории; - временный ввоз; - таможенный склад; - свободная таможенная зона (свободный склад). 3. Завершающие таможенные режимы: - реимпорт; - реэкспорт; - уничтожение; - отказ в пользу государства. 4. Специальные таможенные режимы: - временный вывоз; - беспошлинная торговля; - перемещение припасов; - иные специальные таможенные режимы.	Виды таможенных режимов товаров и транспортных средств: 1) выпуск для свободного обращения; 2) реимпорт; 3) транзит; 4) таможенный склад; 5) магазин беспошлинной торговли; 6) переработка на таможенной территории; 7) переработка под таможенным контролем; 8) временный ввоз (вывоз); 9) свободная таможенная зона; 10) свободный склад; 11) переработка вне таможенной территории; 12) экспорт; 13) реэкспорт; 14) уничтожение; 15) отказ в пользу государства; 16) перемещение через таможенную границу РФ транспортных средств и отдельных товаров; 17) перемещение припасов.

Поскольку ТК РФ, вступивший в силу с 1 января 2004 г. в соответствии с Федеральным законом от 28.05.2003 г. № 61-ФЗ, внес ряд изменений в понятие таможенных режимов, то в НК РФ необходимо отразить эти изменения, что соответствует положениям ст. 438 ТК РФ, поскольку нормы нескольких статей НК РФ отражают содержание ряда таможенных режимов.



Таблица 2.6

## ХАРАКТЕР ИЗМЕНЕНИЙ

Ст. 23 ТК РФ (до 2004 г.)	Ст. 155 ТК РФ (с 2004 г.)	Характер изменений
Выпуск товаров для свободного обращения	Выпуск товаров для внутреннего потребления	Уточнено название
Транзит	Международный таможенный транзит	Уточнено название
Свободная таможенная зона. Свободный склад.	Свободная таможенная зона (свободный склад)	С 1 января 2004 г. таможенный режим свободной таможенной зоны (свободного склада) устанавливается в соответствии с законодательством РФ, регламентирующим правоотношения по установлению и применению таможенного режима свободной таможенной зоны (свободного склада)
Временный ввоз (вывоз) товаров	Временный ввоз товаров Временный вывоз товаров	Уточнено название
Магазин беспошлинной торговли	Беспошлинная торговля	Уточнено название
Переработка товаров под таможенным контролем	-	Отменен
-	Переработка для внутреннего потребления	Введен новый таможенный режим, предусматривающий уплату налога в полном объеме
-	Иные специальные таможенные режимы	Данный таможенный режим предусматривает полное освобождение от налога
Переработка товаров на таможенной территории	Переработка на таможенной территории	Уточнено название. С 2004 г. ТК РФ предусмотрено, что при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок, в отличие от старого порядка, когда налог уплачивался при ввозе товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории, на таможенную территорию РФ с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов переработки этих товаров с таможенной территории РФ

В табл. 2.5 представлены виды таможенных режимов в свете старого и действующего (нового) Таможенных кодексов РФ.

Сопоставление норм действующего (нового) и старого Таможенных кодексов РФ позволило выделить ряд изменений как редакционного характера, так и по существу функционирования отдельных видов таможенных режимов, что хорошо видно из табл. 2.6.

Используя данные табл. 2.5 и 2.6, предлагаем внести ряд изменений и дополнений, прежде всего, в ст. 151 НК РФ.

В связи с этим целесообразно изложить ст. 151 НК РФ в следующей редакции:

«1. При ввозе товаров на таможенную территорию РФ в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке:

- 1) при выпуске для свободного обращения налог уплачивается в полном объеме;
- 2) при помещении товаров под таможенные режимы международного таможенного транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов, иные специальные таможенные режимы налог не уплачивается;
- 3) при помещении товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории налог не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории РФ в определенный срок;
- 4) при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- 5) при помещении товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме;

6) при помещении товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с настоящим Кодексом, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

7) при помещении товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;

8) при ввозе поставляемых по лизингу племенного скота, сельскохозяйственной техники, технологического оборудования, предназначенного исключительно для организации и модернизации технологических процессов, налог уплачивается с отсрочкой до момента поставки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на 6 месяцев.

2. При вывозе товаров с таможенной территории РФ налогообложение производится в следующем порядке:

- 1) при вывозе товаров с таможенной территории РФ в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается. Указанный в настоящем подпункте порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров (в том числе продуктов их переработки) в соответствии с таможенным режимом экспорта;
- 2) при вывозе товаров за пределы таможенной территории РФ в таможенном режиме реэкспорта уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- 3) при вывозе товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в таможенном режиме перемещение припасов, налог не уплачивается;
- 4) при вывозе товаров с таможенной территории РФ в соответствии с иными по сравнению с указанными в подпунктах 1-3 настоящего пункта таможенными режимами освобождение от уплаты налога и (или) возврат уплачен-

ных сумм налога не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ.

3. При перемещении физическими лицами товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяется Таможенным кодексом РФ».

Кроме того, в связи с изменениями в таможенных режимах необходимо внести в НК РФ следующие изменения:

в статье 164 в пункте 1 подпункт 2 изложить в следующей редакции:

«2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 настоящего пункта.

Положение настоящего подпункта распространяется на работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки товаров на таможенной территории»;

подпункт 3 изложить в следующей редакции:

«3) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим «международный таможенный транзит»;

в статье 171 1 абзац изложить в следующей редакции:

«2. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории ...»

Следует особо остановиться на таможенном режиме перемещения припасов.

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 164 НК РФ по ставке в размере 0% облагаются припасы, вывезенные с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов. Причем припасами признаются лишь топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река-море) плавания. В соответствии с п. 1 ст. 264 ТК РФ таможенный режим перемещения припасов действует для морских (речных) судов, воздушных судов и поездов. Так как НК РФ исключает действие этого режима при перевозке в поездах, но предполагает применение этого режима при перевозках судами смешанного (река-море) плавания.

Поскольку суда смешанного (река-море) плавания не могут осуществлять перемещение припасов в таможенном режиме перемещения припасов, то из пп. 8 ст. 164 НК РФ следует исключить следующие слова: «судов смешанного (река-море) плавания».

В связи с вступлением в силу нового ТК РФ нельзя оставить без внимания вопрос о перечне документов,

необходимых для получения права на зачет (возмещение) «входного» НДС при экспорте товаров, установленном главой 21 НК РФ.

По общему праву, установленному в п. 1 ст. 165 НК РФ, для обоснования применения нулевой ставки и налоговых вычетов налогоплательщик должен представить в налоговые органы следующие документы:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории РФ;

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая физическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара за счет налогоплательщика в российском банке;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Как видно из приведенного перечня, только последние два документа непосредственно связаны с таможенным законодательством.

Во вступившем с 1 января 2004 г. в силу нового ТК РФ используется понятие «таможенная декларация». Ранее действовавший ТК РФ также говорил о «таможенной декларации». Понятие «грузовая таможенная декларация» (ГТД) использовалось в актах ГТК РФ.

В соответствии с пп. 27 п. 1 ст. 11 ТК РФ под таможенной декларацией понимается документ по установленной форме, в котором указываются сведения, необходимые для представления в таможенный орган в соответствии с ТК РФ.

Аналогичным образом, то есть как документ установленной формы, содержащий сведения, необходимые для таможенных целей, определялась ранее и ГТД (п. 1.1 инструкции о порядке заполнения ГТД<sup>4</sup>).

Обязанность представлять таможенные декларации в налоговые органы, обусловлена необходимостью осуществления налогового контроля за правильностью исчисления и полной уплаты НДС в бюджет. Соответственно, в том случае, если документ установленной формы содержит все необходимые сведения для целей налогового контроля, оснований для отказа в его принятии нет вне зависимости от различия в названиях такого документа в НК РФ и ТК РФ.

Иное бы означало исключительно формальный подход к проверке обоснованности применения нулевой ставки НДС, что противоречит правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в п. 2.2 мотивировочной части постановления от 14.07.2003 № 12-П.

В данном пункте КС РФ указал, что формальный подход «к решению вопроса об условиях реализации налогоплательщиком соответствующего права, ... приводит к его существенному ущемлению».

Более того, в п. 1 инструкции о порядке заполнения ГТД<sup>5</sup> прямо указывается, что она разработана на ос-

<sup>4</sup> Утверждена приказом ГТК РФ от 16.12.1998 № 848.

<sup>5</sup> Утверждена приказом ГТК РФ от 21.08.2003 № 915

новании главой 14 нового ТК РФ, в котором используется понятие «таможенная декларация». Из чего можно заключить, что в соответствии с таможенным законодательством понятия ГТД и таможенной декларации являются синонимами.

Понятия ГТД в налоговом законодательстве не содержится. Следовательно, под ГТД в целях применения ст. 165 НК РФ следует понимать документ установленной таможенным законодательством формы, содержащий сведения, необходимые для представления таможенным органам в соответствии с ТК РФ вне зависимости от различий в используемых понятиях.

Законопроект о внесении в ст. 165 НК РФ поправок, заменяющих слова «грузовая таможенная декларация» на «таможенная декларация», вносился в Государственную Думу РФ, однако не был поддержан законодателями. При этом МНС России указало законодателям на возможность применения нулевой ставки и без внесения таких поправок, так как и без них ясно, что нулевая ставка должна применяться при предоставлении в налоговый орган той декларации, которая подлежит оформлению в соответствии с новой редакцией ТК РФ.

В действующем с 1 января 2004 г. новом ТК РФ впервые представлены перечни документов, требуемых таможенными органами при осуществлении международной перевозки. В связи с этим в экономической литературе стала высказываться точка зрения о том, что необходимо отказаться от перечня документов, требуемого главой 21 НК РФ для подтверждения экспорта товаров, и ориентироваться на перечень документов, перечисленных в главе 9 ТК РФ. С этим нельзя согласиться.

Прежде всего, отметим, что в НК РФ нет понятия «международная перевозка». Ставка НДС в размере 0% распространяется на услуги по транспортировке товаров, помещенных только под таможенные режимы, разрешенные п. 1 ст. 164 НК РФ. Услуги по транспортировке товаров, помещенных под иные таможенные режимы, облагаются НДС по ставке 18%. То есть для применения ставки НДС 0% необходимо, прежде всего, знать таможенный режим, в соответствии с которым перемещаются товары. Сведения о заявленном таможенном режиме имеются в грузовой таможенной декларации. В главе 9 ТК РФ при международных перевозках различными видами транспорта представление грузовой таможенной декларации не является обязательным требованием.

Несовпадение перечня документов, требуемых налоговыми и таможенными органами, обусловлено необходимостью получения неодинаковых сведений для разных целей: налоговые органы выполняют одни задачи, таможенные органы – другие. Поэтому при перевозках различными видами транспорта перечень документов, требуемых налоговыми органами от налогоплательщиков для получения или возмещения при экспорте товаров, в ряде случаев отличаются от перечня документов, требуемых таможенными органами при перемещении товаров через таможенную территорию Российской Федерации.

Например, при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта судами через морские порты для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории России в налоговые органы должна представляться копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни Российской Федерации. Налоговые органы требуют этот документ в связи с тем, что только в нем содержатся сведения о фактическом количестве груза, вывезенного за пределы таможенной территории России в режиме экспорта.

Специфика перечня документов, требуемых налоговыми органами, обусловлена усилением контрольной функции налоговых органов за получением налоговых вычетов (возмещения) при экспорте товаров. Ни для кого не секрет, что возмещение из федерального бюджета при экспорте товаров в таком объеме, в каком оно есть, неправомерно.

*Горский Игорь Васильевич;*