

### 1.3. ОЦЕНКА ВОЗМОЖНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ ПО ПОСТУПЛЕНИЮ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ В КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ БЮДЖЕТ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВИДАМ НАЛОГОВ в 2009 году

Озеров Н.В., аспирант

*Всероссийская государственная  
налоговая академия Минфина РФ*

Статья посвящена рассмотрению возможных последствий направлений налоговой политики нашей страны на 2009 г. и на плановый период 2010-го и 2011 гг. Автором выделены как положительные, так и не вполне оправданные, с его точки зрения, мероприятия по предоставлению отдельных видов льгот по налогу на прибыль организаций, а также по налогу на доходы физических лиц. В статье автором приведены конкретные расчеты возможных сумм, которые не поступят в доходную часть бюджета по налогу на прибыль организаций, на доходы с физических лиц, налогу на добычу полезных ископаемых.

В ходе анализа правоприменительной практики в области налогообложения возникает все больше вопросов, связанных с недостатками законодательного регулирования отдельных аспектов применения отдельных видов налогов, относящихся к категории прямых налогов (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц и др.). Эти вопросы также должны быть решены в ближайшее время в ходе работы по совершенствованию налогового законодательства и, соответственно, разработки регламентов, обеспечивающих результативность применения его норм в связи с учетом необходимости формирования доходной части государственного бюджета даже в условиях финансового кризиса.

Ретроспективный анализ обеспечения поступления налоговых доходов в консолидированный бюджет показал, что существует целый ряд проблем, обусловленных недоработками в области методов и способов, применяемых в процессе формирования налоговой базы, предоставлении льгот, вычетов и т.п. хозяйствующим субъектам и физическим лицам. Так, например, это касается налога на прибыль организаций, где главную роль играет обоснованность отнесения расходов, осуществленных в процессе предпринимательской деятельности, на уменьшение налоговой базы. Прежде всего, эта проблема касается амортизационной политики конкретного хозяйствующего субъекта. Следует отметить, что в рамках проведения амортизационной политики, направленной на создание стимулов для увеличения капитальных вложений в основные средства, в последние годы был принят целый ряд решений как общего характера (введение амортизационной премии), так и частного характера (ускоренная амортизация основных фондов, используемых исключительно для научно-исследовательской деятельности). Создание дальнейших стимулов в этой области возможно путем изменения состава амортизационных групп таким образом, чтобы сократить сроки полезного использования отдельных видов амортизируемых основных средств. Принятие такого решения находится в компетенции Правительства РФ.

По нашему мнению, с целью повышения эффективности амортизационной политики требуется анализ практики применения существующей в настоящее время «амортизационной премии» в размере 10% (отнесение на расходы текущего налогового периода расходов на приобретение основных средств в размере 10% их стоимости до начала начисления амортизации), а также оценка выпадающих доходов бюджетов различного уровня в результате использования хозяйствующими субъектами такой премии. Необходимо иметь в виду, что в условиях существенного роста капитальных вложений в основные средства, а также учитывая продолжительность инвестиционного проекта, основные объемы ввода в эксплуатацию объектов основных средств приходится на 2007-2009 гг., поэтому размер потерь бюджетной системы (в первую очередь, бюджетов субъектов Российской Федерации) от уже применяемой «амортизационной премии» может быть значительным. Поэтому политика в области изменения размеров «амортизационной премии» может быть определена после соответствующего анализа.

Кроме того, введение в действующее налоговое законодательство различных способов ускорения начисления амортизации не сопровождается мерами, противодействующими использованию этих инструментов в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

Анализ правоприменительной практики свидетельствует о возможностях получения необоснованной налоговой выгоды при использовании ускоренной амортизации (в первую очередь, повышающих коэффициентов и «амортизационной премии»). В частности, наличие «амортизационной премии» в виде возможности отнесения к расходам, уменьшающим налоговую базу в налоговом периоде, до 10% первоначальной стоимости основных средств без каких-либо ограничений, создает возможность для произвольного занижения стоимости имущества путем последовательности операций по продаже основных средств между взаимозависимыми лицам с применением 10-процентной премии после каждой реализации имущества. Это приводит к необоснованному росту амортизации, а фактически – к переоценке основных фондов, не допускающейся в налоговых целях.

По нашему мнению, для пресечения подобных неправомерных действий со стороны хозяйствующих субъектов при последующей продаже амортизируемого имущества, возможен вариант внесения в законодательство, уже начиная с 2009 г., принципа «возврата льготы». В связи с этим необходимо рассмотреть и решить вопрос о том, чтобы в случае, если организация применяла ускоряющие коэффициенты при начислении амортизации и пользовалась «амортизационной премией», то при продаже такого основного средства ранее чем через пять лет, сумма ускоренной амортизации подлежит восстановлению в налоговой базе и при определении финансового результата от продажи основного средства не учитывается.

Для устранения возможностей применения различных вариантов ускоренной амортизации для получения необоснованной налоговой выгоды необходимо также предусмотреть в налоговом законодательстве ограничения по начислению амортизации в том случае, если основное средство получено дочерней компанией от материнской и наоборот. Также следует сократить возможности применения ускоренного коэффициента амортизации при лизинге, установив, что этот коэффициент используется только при первичном

приобретении основного средства у лизинговой компании. Если основное средство, приобретенное организацией по договору лизинга, передается в новый лизинг или сублизинг, то ускоряющий коэффициент при начислении амортизации применяться не должен.

В рамках совершенствования амортизационной политики целесообразно рассмотреть и решить вопрос о концептуальном пересмотре подходов к начислению амортизации в налоговых целях, начиная с 2010-2011 гг. В частности, следует отказаться от пообъектного начисления амортизации и перейти к начислению амортизации методом убывающего остатка по укрупненным амортизационным группам (пулам).

Следует отметить, что определение сроков службы отдельных активов является очень сложной задачей. Так, в Советском Союзе производились оценки сроков службы активов, при этом определялись нормы амортизации (для целей бухгалтерского учета) исходя из линейного способа начисления амортизации. Однако с момента этих оценок прошло около 30 лет, поэтому полагаться на разработанные в то время нормы проблематично:

- изменились технологии;
  - изменились характеристики используемого оборудования.
- Нынешние сроки полезной эксплуатации, используемые для расчета норм амортизации, во многом основаны на нормах, рассчитанных в Советском Союзе, с корректировкой, выполненной по неясной методике.

В силу этого можно утверждать, что действующая система начисления амортизации при налогообложении прибыли организаций может оказывать существенное искажающее воздействие на инвестиционные решения. Рациональным в этих обстоятельствах является решение, которое приводило бы к таким искажениям, которые в совокупности влияли бы на инвестиционные решения желательным образом (например, стимулировали бы приобретение качественных активов в тех случаях, когда производство с их участием предполагается осуществлять длительное время), и при этом чтобы способ начисления амортизации привел к меньшим издержкам администрирования и исполнения налогового законодательства в сравнении с другими способами.

Такой способ разработан и применяется в ряде стран. Это способ начисления амортизации по методу убывающего остатка в составе укрупненных групп (пулов). Применение данного способа основывается на следующих положениях:

- определяется период, за который начисляется амортизация (в тех странах, где отчетный период равен налоговому периоду, для начисления амортизации используется такой же период, обычно это год). Каждому пулу при этом методе соотнесена определенная норма амортизации;
- амортизация начисляется по методу убывающего остатка, то есть в каждом периоде, для которого начисляется амортизация, сумма начисленной за период амортизации равна остаточной стоимости пула активов, умноженной на норму амортизации. Остаточная стоимость пула при этом уменьшается на сумму начисленной амортизации;
- при приобретении актива стоимость вновь приобретенного актива включается в соответствующую этому активу амортизационную группу (пул);
- при реализации актива из стоимости амортизационной группы (пула) вычитается цена, по которой актив был реализован;
- применение ускоренных норм амортизации в рамках данного способа реализуется путем выделения субгрупп (субпулов) для каждой из групп, к которой применяются повышенные коэффициенты амортизации.

В принципе, при таком способе начисления амортизации амортизационные группы могут существовать бесконечно долго и, соответственно, вычет стоимости каждого актива из налоговой базы может происходить бесконечно. При этом следует учесть, что через определенное время остаточная стоимость актива становится малой, поэтому ее влияние на налоговые обязательства и инвестиционные решения тоже становится несущественным. Списание актива для целей бухгалтерского учета и инвентаризации при этом не влияет на результат налогового учета.

Однако в некоторых случаях амортизационные группы могут перестать существовать (будут закрыты).

- Во-первых, при реализации актива может возникнуть ситуация, когда цена реализации равна или превышает остаточную стоимость пула до учета данного факта реализации. При равенстве после вычета из остаточной стоимости пула цене реализации, остаточная стоимость обнуляется, амортизационная группа ликвидируется. Если же цена реализации актива выше остаточной стоимости пула до учета реализации этого актива, то после вычета остаточная стоимость становится отрицательной. Тогда следует абсолютную величину этой отрицательной остаточной стоимости включить в налогооблагаемый доход, обнулив при этом остаточную стоимость амортизационной группы, и ликвидировать амортизационную группу.
- Во-вторых, в принципе, возможна ситуация, при которой активы, относящиеся к некоторой амортизационной группе, хотя ранее и приобретались предприятием, с некоторого момента не требуются в производстве продукции данного хозяйствующего субъекта. В связи с этим через некоторое время остаточная стоимость амортизационной группы может стать относительно малой. В этом случае целесообразно установить правило: если остаточная стоимость амортизационной группы стала меньше определенной величины, следует одновременно отнести на расходы (вычесть из налоговой базы) эту остаточную стоимость, обнулив тем самым остаточную стоимость амортизационной группы и ликвидировав ее.

Представляется необходимым отметить следующие достоинства предлагаемого метода начисления амортизации:

- во-первых, при использовании пулов стимулируется использование активов, выполняющих те же функции, но имеющих большую продолжительность службы;
- во-вторых, данному методу свойственна чрезвычайная простота начисления амортизации и контроля правильности начисления, что приводит к значительному снижению издержек на исполнение налогового законодательства.

В частности, для определения сумм начисленной амортизации достаточно проделать весьма простой расчет для каждой группы (которых может быть до 10). Это существенно экономит время в сравнении с начислением амортизации по отдельным видам активов. Не требуется отслеживать срок эксплуатации отдельного актива. Для включения актива в группу выполняется простая арифметическая операция, а отнесение актива к той или иной группе не представляет сложности. Исключение актива из группы также сопровождается очень простым расчетом. Все эти расчеты могут быть достаточно легко и с минимальными затратами времени проверены контролирующими органами за проверяемый период. При этом основной объект контроля – проверка правильности отнесения актива к нужной амортизационной группе.

Также следует отметить, что данный способ начисления амортизации настолько прост, что может легко использоваться малым бизнесом, не применяющим специальные налоговые режимы.

Что же касается конкретных предложений о делении основных средств на группы и определения норм амортизации для них, то для этих целей возможно использование предложений, разработанных Министерством финансов РФ во второй половине 1990-х гг.

Начиная с 2010 г. будут внесены изменения в налоговое законодательство, направленные на устранение недостатков, связанных с переносом на будущее убытков поглощаемых (реорганизуемых) или приобретаемых компаний. Проведение реорганизации широко используется для минимизации налогообложения налогом на прибыль организаций. Кроме того, отсутствие ограничений создает на рынке искаженные стимулы, направленные на приобретение неэффективного бизнеса без последующего его развития. В настоящее время существует возможность посредством присоединения убыточных организаций направлять на погашение их убытков всю полученную прибыль. В этой связи в среднесрочной перспективе следует предусмотреть в налоговом законодательстве особый порядок переноса убытков, установив ограничения, как по сроку, так и по размеру прибыли, направляемой на погашение убытка для реорганизуемых организаций.

Наряду с этим, начиная с 2009 г., будут решены вопросы, связанные с налогообложением доходов иностранных организаций, полученных на территории РФ. Так, с целью привлечения к налогообложению иностранных организаций, следует установить, что постоянное представительство иностранной компании должно возникать и при отсутствии у нее привязки к определенному месту деятельности в РФ (например, при осуществлении деятельности в качестве коммивояжера, деятельности по обслуживанию клиентов и т.д.).

Также в налоговом законодательстве предполагается предусмотреть положения, в соответствии с которыми участие иностранной компании в простом товариществе должно приводить к образованию у нее постоянного представительства в РФ. Соответственно, доходы от ее участия в простом товариществе должны облагаться по российским правилам по ставке 20%.

Кроме того, необходимо урегулировать в налоговом законодательстве вопрос об определении рыночного уровня процентов по кредитам, займам, векселям и прочим операциям, доходы по которым не относятся к доходам от реализации товаров (работ, услуг). Соответственно, к таким доходам не могут применяться положения ст. 40 Налогового кодекса РФ (НК РФ). В рамках совершенствования норм законодательства о контроле за трансфертным ценообразованием в налоговых целях следует распространить правила определения рыночной цены с необходимой спецификой и на финансовые операции, совершаемые между взаимозависимыми лицами.

По нашему мнению, в среднесрочной перспективе внешение изменений в НК РФ, а также развитие правоприменительной практики должно быть направлено на обеспечение учета при налогообложении прибыли организаций всех экономически обоснованных расходов организации по обучению, лечению, пенсионному обеспечению работников.

В настоящее время к расходам на оплату труда относятся, в частности, суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в нашей стране.

С 1 января 2008 г. расширены возможности по отнесению на расходы сумм страховых взносов по добровольному

личному страхованию работников. Установлено, что взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 тыс. рублей в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

В то же время в предыдущей редакции НК РФ размер взноса учитывался только в случае наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей и не мог превышать 10 тыс. руб. на одного застрахованного работника.

Начиная с 2009 г., предполагается увеличение с 3% до 6% норматива, исчисляемого исходя из суммы расходов на оплату труда, в пределах которых взносы организации по договорам добровольного личного страхования, предусматривающие оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов.

К расходам на оплату труда также относятся начисления, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, по основному месту работы работникам, руководителям или иным специалистам налогоплательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров.

К расходам налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями.

С 2009 г. также предполагается расширить условия для принятия в расходы затрат организации на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам и профессиональную подготовку работников налогоплательщика, а также физических лиц, заключивших с налогоплательщиком трудовой договор на неопределенный срок, не позднее трех месяцев после получения образования или профессиональной подготовки, оплаченных налогоплательщиком.

Соответствующая оплата обучения не должна облагаться налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.

В части пенсионного обеспечения следует отметить включение с 2009 г. в состав расходов сумм дополнительных взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений».

Начиная с 2009 г. будет реализована возможность учесть при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. В случае принятия данной меры она будет носить временный характер (не более четырех лет), а сами расходы должны нормироваться в процентах от суммы расходов на оплату труда (соответствующая оплата также не будет подлежать налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом).

Как положительный факт следует отметить, что в последние годы был принят ряд мер, направленных на стимулирование расходов организации на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки. Возможность использования в российском налоговом законодательстве применяемых в некоторых зарубежных странах

повышающих коэффициентов в целях ускоренного учета текущих затрат на научные исследования и разработки требует закрепления приоритетных направлений в исследованиях и разработках, в отношении которых повышающие коэффициенты могут быть использованы. Если такой инструмент будет использоваться в РФ, он должен носить точечный, исключительный характер в отношении действительно приоритетных исследований и разработок.

В целях повышения эффективности освоения природных ресурсов целесообразно уточнить порядок ведения налогового учета соответствующих расходов. В частности, начиная с 2009 г., расходы на приобретение лицензий на право пользования недрами должны учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации в течение срока, не превышающего два года. При этом в рамках нового порядка налогового учета таких расходов уже понесенные в прошлом расходы организаций на указанные цели, не учтенные на начало 2009 г. при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, также должны быть отнесены на расходы в течение двух лет (2009-го и 2010 гг.).

Особо необходимо отметить, что следует рассмотреть вопрос о целесообразности установления, начиная с 2010 г., отчетного периода по налогу на прибыль организаций продолжительностью один календарный год (т.е. совпадающего с налоговым периодом). При принятии такого решения ежемесячные авансовые платежи в течение года будут уплачиваться на основании финансового результата предыдущего года без ежемесячного или ежеквартального определения базы для расчета авансовых платежей.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В связи с вышеизложенными предлагаемыми мерами целесообразно предположить, каким же образом могут измениться налоговые доходы консолидированного бюджета РФ.

По тем направлениям, по которым возможно произвести оценку, изменение налоговых доходов бюджетной системы РФ в 2009 г. составит следующую величину.

- В связи с увеличением предельного размера дохода физических лиц с 20 тыс. руб. до 40 тыс. руб., при котором налогоплательщики имеют право на получение стандартного налогового вычета в размере 400 руб., уменьшение доходов по налогу с физических лиц (НДФЛ) составит 8,6 млрд. руб.
- В связи с увеличением стандартного налогового вычета на каждого ребенка с 600 руб. до 800 руб. без ограничения суммы дохода, при котором налогоплательщики вправе воспользоваться данным налоговым вычетом, снижение доходов по НДФЛ составит 32,2 млрд. руб.
- Потери бюджетной системы по налогу на прибыль организаций в результате увеличения размера взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, с 3% до 6% от суммы расходов на оплату труда, оцениваются в сумме 14,6 млрд. руб., в связи с чем недопоступления в бюджет составят 4,0 млрд. руб.
- Увеличение поступлений в виде налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) на нефть в федеральный бюджет в случае отмены нулевой ставки НДПИ в отношении технологических потерь при добыче нефти в условиях макроэкономического прогноза в 2009-2010 гг. при объемах технологических потерь в размере 2,63 млн. т в 2009 г. и 2,68 млн. т в 2010 г. соответственно составит 6591,7 млн. руб. и 6772,2 млн. руб.
- Уменьшение поступлений НДПИ на нефть в случае повышения необлагаемой минимальной цены на нефть, применяемой при расчете коэффициента  $K_u$ , установленного п. 3 ст. 342 НК РФ, с 9 до 15 долл. США, в условиях макроэкономического прогноза в 2009-2010 гг. составит соответственно 104,1 млрд. руб. (в т.ч. федеральный

бюджет – 98,9 млрд. руб.) и 112,0 млрд. (в т.ч. федеральный бюджет – 106,4 млрд. руб.).

В то же время необходимо отметить, что финансовый кризис, негативно отразившийся на экономике нашей страны, безусловно, послужит основанием для оперативного внесения соответствующих изменений в основные направления налоговой политики на 2009 г. и на плановый период 2010-го и 2011 гг., которые были ранее рассмотрены и одобрены на заседании Президиума Правительства РФ 26 мая 2008 г.

## Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] : части первая и вторая (по состоянию на 15 января 2009 г.). – М. : Проспект, 2009.
2. Основные направления налоговой политики на 2009 г. и на плановый период 2010 и 2011 гг. [Электронный ресурс] : рассмотрены и одобрены на заседании Президиума Правительства РФ 26 мая 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

## Ключевые слова

Бюджет; консолидированный бюджет; налог; налог на добычу полезных ископаемых; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налоговая политика; налоговые доходы; прогнозирование.

*Озеров Николай Викторович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья Н.В.Озерова посвящена рассмотрению актуальных проблем и направлений налоговой политики нашей страны на 2009 г. и на плановый период 2010-го и 2011 гг., что по своей сути является продолжением очередного этапа налоговой реформы и способов ее осуществления. В связи с этим представляется обоснованной попытка автора статьи оценить, каким образом намеченные мероприятия повлияют на поступление отдельных видов налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Особо следует отметить то, что в статье выделены как положительные, так и не вполне оправданные, с точки зрения автора, мероприятия по предоставлению отдельных видов льгот по налогу на прибыль организаций, а также по налогу на доходы физических лиц. В связи с этим в статье проанализированы наиболее важные меры, способствующие, с одной стороны, снижению налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект, а с другой - возникновению ситуации с возможным недопоступлением налоговых доходов в консолидированный бюджет страны.

Автором приведены конкретные расчеты возможных сумм, которые не поступят в доходную часть бюджета в связи с применением льгот по начислению амортизации (повышающие коэффициенты и т.п.), обоснованность использования которых сложно проверить налоговым органам. Аналогичные расчеты приведены по налогу на доходы с физических лиц, налогу на добычу полезных ископаемых, что, безусловно, свидетельствует о критическом отношении автора к предлагаемым мерам, особенно с учетом сложной финансовой ситуации, возникшей в нашей стране из-за общемирового кризиса.

Общий вывод. Статья Озерова Н.В. написана на актуальную тему, в ней дана характеристика и оценка наиболее важным направлениям налоговой политики в нашей стране на предстоящий трехлетний период, при этом особый акцент сделан на тех мерах, которые требуют большей обоснованности в целях обеспечения поступления налоговых доходов в консолидированный бюджет РФ.

Рецензируемая статья рекомендуется к печати.

*Журавлева Т.А., д.э.н., профессор кафедры «Налоги и налогообложение» Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России*

### 1.3. ESTIMATION OF POSSIBLE CHANGES ON ENTERING OF TAX PROFITS THE CONSOLIDATED BUDGET OF RUSSIAN FEDERATION ON THE SEPARATE TYPES OF TAXES IN 2009

N.V. Ozerov, Post-graduate Student

*Tax Academy*

The article of N.V.Ozerova is devoted consideration of possible consequences of directions of tax policy of our country on 2009 and on the planned period 2010 and 2011 years. An author is select both positive and not fully justified, from his point of view, measures after the giving of separate types of privileges on an income tax organizations, and also on a tax on the profits of physical persons. In the article an author is result the concrete calculations of possible sums which will not enter profitable part of budget on an income tax organizations, on profits from physical persons, to the tax on mining.

#### **Literature**

1. Internal revenue code of Russian Federation, parts 1 and 2 (on being in 15.01.2009g.). M.: Boulevard, 2009.
2. Basic sending of tax policy to 2009 and on the planned period of 2010 and 2011godov. Considered and approved on meeting of Presidium of Government of Russian Federation of May, 26, 2008.

#### **Keywords**

Budget; consolidated budget; tax; tax on mining, tax on the profits of physical persons; income tax organizations; tax policy; tax profits; prognostication.