

НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ



ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Сергей Дмитриевич Шаталов

Основы налоговой системы России, действовавшей до начала ее системного реформирования, были заложены на рубеже 90-х годов, и состав принятых тогда норм в целом охватывал важнейшие виды налогов, используемых в странах с рыночной экономикой. Вместе с тем в налоговых законах имелись многочисленные отступления от общепринятых в мировой практике правил, нарушавшие принципы справедливости и нейтральности. Кроме того, российская налоговая система отличалась большим числом специальных налогов. Некоторые из них устанавливались для обеспечения государственных и муниципальных органов самостоятельными доходными источниками, другие – взамен бюджетного финансирования (они не изымались у предприятий, но должны были использоваться целевым образом), третьи – в целях обеспечения доходной базы местных бюджетов (например, налоги на содержание ЖКХ, на нужды образовательных учреждений, на содержание муниципальной милиции).

Отсутствие четких правил, большое количество и бессистемность вводимых налогов, высокая налоговая нагрузка препятствовали притоку в страну реальных инвестиций и стали причиной формирования многочисленных каналов, используемых для уклонения от налогообложения.

Налоговая политика в период становления рыночных отношений складывалась спонтанно, под воздействием сиюминутных потребностей. Структурная перестройка экономики объективно сопровождалась усилением фискального давления на участников рынка, но избыточная налоговая нагрузка угнетала производство и вынуждала предпринимателей уходить в тень. В условиях ограниченности финансовых ресурсов государства для поддержки товаропроизводителей и решения социальных проблем был избран путь предоставления налоговых льгот и создания специальных налоговых режимов.

Обилие нерешенных задач привело к тому, что налоговые льготы стали приобретать лавинообразный характер. В результате проблемы решены не были, напротив, в условиях кризиса государство стало терять доходную базу бюджета. Это приводило к необходимости прибе-

гать к заимствованиям на внутреннем и на международном рынках, а также вводить новые налоги или повышать ставки действующих налогов.

Становилось все более очевидным, что налоговая политика, основанная на так называемом стимулировании (с использованием налоговых льгот, введением целевых налогов), зашла в тупик.

Необходимо было установить четкие и понятные правила, на основании которых должна была формироваться налоговая база государства. Налоговая реформа должна была быть направлена на построение налоговой системы:

- а) эффективной (обеспечивающей необходимый уровень бюджетных доходов при относительно малых расходах на администрирование);
- б) справедливой (при которой лица с одинаковыми доходами несут равную налоговую нагрузку);
- в) нейтральной (не оказывающей искажающего влияния на принятие решений субъектами рыночной экономики);
- г) адекватной организации налоговых систем в экономически развитых странах.

Кроме того, в рамках реформы необходимо было ликвидировать ряд недостатков, препятствовавших экономическому развитию страны: сложность, противоречивость и запутанность нормативных актов о налогах и сборах; излишнее число налогов; отсутствие экономических оснований для взимания многих из них; недостаточность гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков; избыточное налоговое бремя на экономику.

Серьезным недостатком налогового законодательства являлось также наличие большого числа лазеек для ухода от налогообложения (включая необоснованные налоговые льготы), что приводило к «негативному отбору». В условиях конкуренции с недобросовестными налогоплательщиками те, кто честно платил налоги, оказывались перед выбором: уходить с рынка либо не платить налоги.

Первым важным и необходимым шагом налоговой реформы стало принятие в 1998 году и введение в действие с 1 января 1999 года первой части Налогового кодекса РФ (далее – Кодекс), что позволило решить целый ряд вопросов, связанных с взаимоотношениями между налогоплательщиками и контролирующими органами, а также налоговым администрированием. Однако наиболее болезненные для налогоплательщиков вопросы состава и порядка применения конкретных налогов и сборов начали решаться только в ходе проведения полномасштабной налоговой реформы, ставшей одной из ключевых мер в одобренной Правительством Стратегии развития Российской Федерации на период до 2010 года.

Кроме ранее перечисленных, основными *целями* реформы были:

- снижение налогового бремени;
- упрощение налоговой системы путем сокращения количества налогов и максимальной унификации режимов их исчисления и уплаты;
- обеспечение стабильности налоговой системы;
- улучшение налогового администрирования;
- обеспечение прямого действия законодательства о налогах.

При этом Правительство РФ исходило из того, что налоговая реформа должна стать важнейшим условием обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, возврата в Россию вывезенных капиталов, а также привлечения в страну иностранных инвестиций.

В рамках налоговой реформы важнейшее значение имели решения *об отмене «оборотных» налогов*, взимаемых с выручки от реализации товаров (работ, услуг), поскольку эти налоги не зависят от экономических результатов деятельности, уплачиваются даже при наличии убытков и обладают выраженным каскадным эффектом. Эта мера была реализована в два этапа. С 2001 года был отменен налог на содержание жилищного фонда и социально-культурной сферы (в размере 1,5% выручки), а также снижена ставка налога на пользователей автомобильных дорог с 2,5¹ до 1% выручки. С 2003 года этот налог отменен окончательно. По экспертной оценке отмена «оборот-

¹Регионы имели право увеличивать ставку налога до 3,75%.

ных» налогов позволила облегчить налоговое бремя в промышленности на 11,5%, в строительстве – на 9,8%, на транспорте – на 7,8% от добавленной стоимости. Важно также, что эта мера в первую очередь позитивно сказалась на положении в обрабатывающей промышленности, став серьезным стимулом для диверсификации экономики.

Одной из важнейших мер стало закрепление на федеральном уровне исчерпывающего перечня региональных и местных налогов и сборов. Однако число налогов и сборов оставалось значительным, многие из них имели целевую направленность, а затраты на их администрирование были сравнимы с суммами этих налогов и сборов. Поэтому одной из задач налоговой реформы являлось упрощение налоговой системы за счет отмены большинства таких налогов и сборов.

С 2001 года отменены также налоги на реализацию горюче-смазочных материалов, на приобретение транспортных средств. Впоследствии отменялись либо объединялись другие налоги. Например, единый социальный налог заменил четыре платежа в государственные внебюджетные фонды, а налог на добычу полезных ископаемых – три налоговых платежа. В ходе налоговой реформы общее число налогов, ранее превышавшее 50, должно сократиться до 16. Число налогов уменьшается ежегодно.

Так, с 2003 года *отменен налог на покупку иностранной валюты*, а с 2004 года – налог с продаж. Этот налог был введен в 1998 году для обеспечения финансовой устойчивости территориальных бюджетов в критической ситуации, сложившейся в то время, и сыграл свою роль. Сегодня нет необходимости в его сохранении. Как косвенный налог на потребление он частично дублирует НДС и является серьезным сдерживающим фактором развития торговли и сферы услуг. К тому же государство в состоянии полностью компенсировать потери территориальных бюджетов от отмены этого налога. Дополнительно с 2004 года *отменяется ряд мелких региональных и местных налогов и сборов* (в частности, сборы на нужды образовательных учреждений, на содержание муниципальной милиции, за уборку территорий населенных пунктов, за парковку автотранспорта и ряд других).

Однако самой важной и значительной задачей, решенной в ходе налоговой реформы, было *реформирование системы федеральных налогов*. С 2001 года вступили в действие главы Кодекса, регулирующие уплату НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Налог на добавленную стоимость (НДС) с его зачетным механизмом является универсальным налогом на потребление и уплачивается за счет средств, полученных от покупателей, приобретающих товары (работы, услуги) для личного потребления либо для производственной или непроизводственной деятельности. Он в наибольшей степени обеспечивает поддержание необходимых пропорций между доходной базой бюджета и объемом валового внутреннего продукта (в стоимостном выражении), произведенного обществом. Введенный одновременно с либерализацией цен, этот налог, автоматически отслеживая инфляцию, позволил Правительству финансировать необходимые расходы с учетом быстрого изменения цен. В настоящее время этот налог обеспечивает почти половину суммы всех налоговых доходов федерального бюджета.

С момента введения в действие в 1992 году НДС изначально основывался на общепризнанных в мировой практике подходах. В то же время ему были присущи некоторые деформации и «национальные особенности» выраженной фискальной направленности. Все последующие изменения, в том числе появившиеся при принятии Кодекса, в основном были направлены на либерализацию налога и приведение его в соответствие с международной практикой. В частности, в число налогоплательщиков НДС наряду с организациями были включены индивидуальные предприниматели, что создало равные условия налогообложения для всех участников рынка. Одновременно организации и индивидуальные предприниматели с небольшими объемами выручки (до 1 млн. руб. за три месяца) получили право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС.

С 2002 года налогоплательщики получили право на возмещение сумм НДС, уплаченных по объектам завершенного капитального строительства (ранее эти суммы не возмещались из бюджета, а относились на увеличение балансовой стоимости объекта). Эта норма стала серьезным налоговым стимулом для осуществления модернизации производства и других работ ка-

питательного характера. Одновременно был изменен порядок принятия к вычету сумм НДС, исчисленных налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. Такие вычеты разрешено производить по мере постановки на учет соответствующих объектов (после уплаты указанных сумм налога).

До недавнего времени Россия оставалась единственной страной, которая облагала экспортно-импортные операции с государствами СНГ по принципу страны происхождения товара, в то время как государства СНГ в одностороннем порядке уже перешли на принятый в мировой практике принцип страны назначения. Такая политика при положительном сальдо торговли с государствами СНГ позволяла бюджету получать дополнительные доходы, однако она приводила к тому, что российские товары, поставляемые в страны СНГ, подпадали под двойное налогообложение (к российскому НДС добавлялся НДС государства, в которое осуществлялась поставка), а поставки из этих государств, напротив, полностью освобождались от налогообложения. В результате российские товары стали терять конкурентоспособность на рынках СНГ, а товары из этих государств получили в России ничем не оправданные конкурентные преимущества, что стало угрожать тяжелыми макроэкономическими последствиями для государства, поскольку ставило в заведомо невыгодные условия российских производителей аналогичной продукции.

Этот перекокс был исправлен после того, как в 2001 году по большинству товаров (кроме нефти и природного газа) Россия во взаимной торговле со всеми государствами СНГ (за исключением Белоруссии) перешла на принцип страны назначения. Согласно этому принципу экспортируемые товары при вывозе с территории одного государства облагаются в нем по нулевой ставке, а при ввозе на территорию другого государства облагаются косвенными налогами по ставкам, предусмотренным законодательством страны назначения. Это не только исключает возможность двойного налогообложения российских товаров, но и является важной мерой государственной поддержки экспортеров и создания условий для справедливой конкуренции на международных рынках.

Дальнейшие изменения в налоге на добавленную стоимость связаны со снижением налоговой ставки², а также с освобождением от налогообложения авансовых платежей по экспортным контрактам, упрощением механизма возмещения НДС экспортерам и ускорением возмещения сумм налога, уплаченных по объектам капитального строительства. От снижения налоговой ставки наибольший выигрыш получают предприятия перерабатывающей промышленности и других отраслей с высокой долей добавленной стоимости, а от других мер – экспортно-ориентированные отрасли и те налогоплательщики, которые осуществляют затраты капитального характера и вынуждены на длительное время «замораживать» значительные суммы уплаченного ими НДС.

Важные изменения произошли в акцизной политике государства. За последние 10 лет перечень подакцизных товаров существенно сократился и сегодня полностью соответствует мировым аналогам. В нем присутствуют товары алкогольной группы, табачные изделия, легковые автомобили и мощные мотоциклы, а также все виды моторного топлива.

Потребление этих товаров наносит ущерб здоровью людей и (или) пагубно влияет на окружающую природу и созданную инфраструктуру. Соответственно от общества требуются дополнительные затраты на медицинские цели и природоохранные мероприятия, что является основанием для того, чтобы в цене подакцизных товаров брать с их потребителей в виде специального налога те суммы, которые хотя бы частично могли компенсировать дополнительные расходы государства, обусловленные потреблением этих товаров.

Другим основанием для существования акцизов являются чисто фискальные цели. С помощью этих налогов государство забирает у производителей значительную долю доходов, тем самым изымая у них ту долю прибыли, которая обусловлена не столько усилиями самих производителей, сколько рыночной конъюнктурой. Здесь можно провести аналогию с экспортными пошлинами на

² С 2004 года ставка НДС снижена с 20 до 18%, а с 2006 года предполагается ее снижение до 16%.

нефть, с помощью которых российское Правительство изымает у нефтяных компаний часть дохода, обусловленного исключительно разницей в ценах на мировом и внутреннем рынках.

Еще одним основанием использования акцизов в качестве важного инструмента налоговой политики является желание государства ограничить потребление отдельных видов продукции (например, табака и алкоголя) путем установления высоких цен на нее. При этом важно соблюсти определенный баланс и не допустить чрезмерного роста цен, поскольку это почти всегда приводит к нелегальному производству или контрабанде.

В связи с отменой налога на пользователей автомобильных дорог и налога на реализацию ГСМ в последние годы налоговая нагрузка последовательно (хотя и не в полном объеме) переносилась на акцизы на нефтепродукты, которые должны стать одним из источников финансирования дорожных работ на местах. Вопреки высказывавшимся опасениям такие действия не оказали заметного влияния на рост цен на бензин и дизельное топливо³. Опережающими темпами росли также акцизы на табачную продукцию, и в ближайшие годы предполагается сохранение этой тенденции. В то же время акцизы на остальные подакцизные товары увеличивались с некоторым отставанием от инфляции, что автоматически приводило к снижению доли акцизов в цене продукции.

Однако самые значительные новации последних лет связаны с введением принципиально нового режима акцизных складов в отношении алкогольной продукции и уникального с точки зрения мировой практики режима акцизного налогообложения нефтепродуктов.

В классической модели акцизного налогообложения этот налог уплачивают производители подакцизной продукции при ее реализации или передаче другим лицам и от его уплаты формально освобождены все последующие перепродавцы и покупатели, хотя именно ее конечные потребители в конечном итоге оплачивают акцизы. Изменения последних лет в порядке исчисления и уплаты акцизов были направлены на перенос акцизного налогообложения от производителей подакцизных товаров в сферу оптовой, оптово-розничной или даже розничной торговли этими товарами. При этом параллельно решались вопросы более справедливого распределения акцизов между регионами.

Так, акцизные склады, с одной стороны, позволили снять часть налоговой нагрузки с производителей и перенести ее на оптовую торговлю. С другой стороны, новый механизм позволил перераспределить суммы алкогольных акцизов в пользу тех регионов, на территории которых потребляется эта продукция. Кроме того, новая система налогообложения сделала более прозрачными операции с алкогольной продукцией, что привело к сокращению объемов нелегального производства и увеличило доходы бюджетов разного уровня, а также способствовала устранению преград для свободного перемещения алкогольной продукции между российскими регионами.

Эти результаты подтверждают правильность принятых решений, несмотря на то, что затраты государства на налоговое администрирование несколько увеличились. С 2004 года делается следующий шаг в выбранном направлении: доля акцизов, подлежащая уплате акцизными складами, увеличивается. Наряду с передачей субъектам РФ части доходов от налогообложения малого бизнеса и увеличением региональной доли налога на прибыль организаций указанная мера позволяет компенсировать регионам потери от отмены налога с продаж.

Новый порядок исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты действует с 2003 года. Круг налогоплательщиков значительно расширен за счет того, что в него помимо нефтеперерабатывающих заводов включены также организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие оптовую, оптово-розничную или розничную реализацию нефтепродуктов и получившие в налоговых органах специальные свидетельства. В результате по технике исчисления и уплаты акцизы на нефтепродукты сблизились с НДС с тем существенным отличием, что при определении суммы акцизов, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик вправе вычесть суммы акцизов, уплачиваемые не продавцами подакцизной продукции (как в НДС), а ее покупателями. Так реализуется схема, которую условно можно назвать «обратным НДС».

³ Напротив, в 2001 году при значительном увеличении акцизов цены даже снижались.

Первый год применения новой методики показал ее высокую эффективность с точки зрения обеспечения налоговых поступлений. В то же время по разным причинам она не позволила решить вторую задачу, ради которой проводилась модификация более простого порядка налогообложения, – обеспечения поступлений акцизов в бюджеты тех территорий, где потребляется моторное топливо. С 2004 года эта задача решается путем распределения 50% сумм акцизов между регионами по формуле, учитывающей количество зарегистрированных автотранспортных средств и протяженность региональных автомобильных дорог.

Серьезное изменение акцизного налогообложения табачной продукции произошло в 2003 году, когда по сигаретам и папиросам были установлены комбинированные ставки акцизов, имеющие специфическую и адвалорную составляющие. При сложившемся в России разбросе цены на сигареты разных марок введение комбинированной ставки позволило перераспределить акцизы по сигаретам разных ценовых сегментов и тем самым несколько выровнять доли акцизов в отпускной цене различных марок сигарет без существенного роста цен на относительно дешевые марки сигарет массового потребления. В целях сокращения возможного уклонения от уплаты акцизов через занижение отпускных цен адвалорная составляющая налоговой ставки установлена на минимальном уровне в размере 5%.

В рамках налоговой реформы революционные изменения внесены в режим налогообложения доходов физических лиц. Россия – одна из немногих стран, которая отказалась от прогрессивного налогообложения доходов физических лиц и установила один из самых либеральных налоговых режимов. В новом *налоге на доходы физических лиц* введена единая налоговая ставка в размере 13%. Повышенная ставка в размере 35% установлена только в отношении отдельных видов доходов (например, чрезмерно высоких доходов по договорам страхования или по банковским вкладам) для борьбы с уклонением от уплаты налогов через использование банковских и страховых схем.

Такое глубокое реформирование подоходного налогообложения является составной частью более общей задачи снижения совокупной налоговой нагрузки на заработную плату, складывающейся из налога на доходы работников и дополнительных платежей в государственные внебюджетные фонды, уплачиваемых работодателями. Дореформенный уровень совокупного налогообложения формировал негативную практику тотального уклонения от налогообложения через легальные схемы и откровенно противоправные действия, в том числе через выплаты неучтенными денежными средствами. Сохранение и расширение такой практики не только не позволяло государству собирать налоги, но – что еще важнее – препятствовало созданию правового государства и становлению открытого демократического общества.

Введение плоского подоходного налога и регрессивного единого социального налога еще не решило эту проблему полностью, и Правительство намерено пойти на дальнейшее снижение единого социального налога. Однако негативные тенденции уже переломлены и заметная часть ранее скрываемых выплат была легализована. Об этом свидетельствуют данные о поступлении налогов в 2001–2003 годах. Так, доля поступлений от налога на доходы физических лиц в общем объеме налоговых поступлений, контролируемых МНС России, возросла с 8,7% в 1999 году до 12,3% за 9 месяцев 2003 года.

Новый налог на доходы физических лиц предусматривает систему стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов. При этом социальные вычеты в части расходов на медицинские цели и на оплату обучения (как самого налогоплательщика, так и членов его семьи) наряду со стандартными вычетами позволили заметно снизить уровень налогообложения граждан с большими доходами и обеспечить социальную направленность подоходного налогообложения.

Как уже отмечалось, важное значение имело введение с 2001 года *единого социального налога* (ЕСН) взамен четырех самостоятельных взносов в государственные социальные внебюджетные фонды с передачей налоговым органам администрирования нового налога. Это улучшило эффективность контроля даже при сокращении количества контролирующих органов и числа проверок, а также снизило размеры штрафных санкций.

Кроме того, введение ЕСН позволило унифицировать порядок исчисления налоговой базы, которая определяется работодателем отдельно по каждому работнику, что обеспечивает персонифицированный учет начисленных сумм налога. Введена норма, предусматривающая, что любые выплаты в поль-

зу работников, производимые организацией за счет средств, не уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, не облагаются ЕСН, что обеспечивает однократность налогообложения таких выплат.

С введением ЕСН была снижена основная налоговая ставка (суммарно с 39,5 до 35,6%) и установлена регрессивная шкала налогообложения, позволяющая снижать налоговую ставку при увеличении выплат работнику (минимальная ставка в размере 2% установлена для выплат свыше 600 тыс. руб. на одного работника в год).

Эти меры наряду с реформой подоходного налогообложения ощутимо снизили налоговую нагрузку на фонд оплаты труда. Так, эффективная ставка ЕСН в 2002 году составила 30,5% против 39,4% в 2000 году. Все это способствовало частичной легализации оплаты труда наемных работников и увеличению сбора ЕСН на цели пенсионного, медицинского и социального обеспечения.

С 2005 года Правительство планирует дальнейшее снижение ЕСН. Такое снижение должно быть достаточно заметным (эффективная налоговая ставка снизится на 5–6 процентных пунктов) и сопровождаться реформированием системы обязательного медицинского и социального страхования.

Еще одним радикальным шагом налоговой реформы стало введение с 2002 года принципиально нового *налога на прибыль организаций*.

Прежний налог на прибыль организаций морально устарел, поскольку не учитывал изменений, произошедших в экономике в последние годы, отличался противоречивостью и ярко выраженным фискальным уклоном. Отсутствие налоговых норм прямого действия применительно ко многим сферам деятельности и необходимость при исчислении налоговой базы осуществлять корректировку затрат, определенных по данным бухгалтерского учета, более чем по 50 позициям чрезвычайно усложняли расчеты, а налоговое законодательство все в большей степени становилось «заложником» изменений в правилах бухгалтерского учета. Применялись дифференцированные ставки налога на прибыль от 35 до 43%. Имела место явная перегруженность законодательства разнообразными налоговыми льготами, многие из которых не имели достаточных экономических оснований. В частности, так называемая инвестиционная льгота позволяла дважды относить на расходы одни и те же затраты. С другой стороны, при исчислении налоговой базы не учитывался ряд экономически оправданных расходов, связанных с ведением бизнеса. По существу, действовавшая система налогообложения прибыли организаций стала тормозом для экономического развития.

Новый режим налогообложения прибыли снял эти и многие другие проблемы. Он предусматривает общепринятый в мировой практике порядок определения налоговой базы как реально полученного (а не определенного расчетным путем) финансового результата деятельности налогоплательщика как разницы между доходами, полученными за налоговый период, и расходами, связанными с получением этих доходов. При этом в целях налогообложения признаются все экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы. Перечень расходов значительно расширен, в частности, на расходы, связанные с научно-исследовательскими работами, освоением природных ресурсов, приобретением ценных бумаг. При этом сняты практически все ограничения по отнесению на расходы тех или иных затрат (в частности, на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, на уплату процентов по заемным средствам, на страхование).

Установлены гибкие правила, допускающие по выбору налогоплательщика применение линейной или нелинейной амортизации, сокращение сроков полезного использования имущества (по разным группам основных средств от 1,5 до 2,5 раза), применение повышающих и понижающих коэффициентов к основной норме амортизации. Значительно более либеральным стал порядок переноса убытков на будущее.

Большинство налогоплательщиков (кроме малого бизнеса) переведено на метод начисления при признании их доходов и расходов. Особенность этого метода состоит в том, что доходы и расходы организации относятся к тем отчетным или налоговым периодам, в которые у нее появилось право на такие доходы или обязанность осуществить соответствующие расходы. При этом, как правило, признание доходов и расходов связывается с переходом права собственности на поставленные (или приобретенные) товары, с выполнением работ или оказанием услуг.

Для того чтобы неплатежи за поставленную продукцию не приводили к резкому ухудшению финансового положения организации, предусмотрен ряд смягчающих положений. Так, например, мож-

но создавать резервы под сомнительные долги и, соответственно, уменьшать налоговую базу на сумму резервов. Предусмотрены и другие резервы, формирование которых позволяет налогоплательщику более равномерно распределять свои налоговые обязательства в течение года. Другой важной нормой, не позволившей резко увеличить размер налогового обязательства при переходе к методу начисления, стала отсрочка уплаты налога с суммы дебиторской задолженности, образовавшейся до 2002 года.

Но самым важным стало стратегическое решение о резком снижении налоговой ставки с 35 до 24% при одновременной отмене практически всех налоговых льгот. Тем самым созданы предпосылки для применения этого подхода и к другим налогам. От введения низкой ставки налога выигрывают все добросовестные налогоплательщики, в том числе те, которые реализуют инвестиционные проекты. Статистика показывает, что после некоторого «провала» в инвестициях в 2002 году, обусловленного приспособлением к новым правилам, в 2003 году рост инвестиций превысил 12%.

За субъектами Российской Федерации сохранено право снижать налоговую ставку, однако оно ограничено 4 процентными пунктами.

Одновременно решена проблема налогообложения дивидендов. Такие доходы облагаются у российских организаций по ставке 6%, при этом новый механизм исчисления налога позволяет исключить каскадность налогообложения.

Правильная организация налогообложения прибыли является одной из самых трудных, но одновременно и самых важных задач любого государства. В России эта задача в целом решена, и, по оценкам экспертов, налоговая нагрузка по этому налогу (фактические сборы к добавленной стоимости) за 2002 год в целом по промышленности снизилась на 31,2%. В то же время не до конца решены вопросы справедливого налогообложения операций на рынке ценных бумаг, доверительного управления имуществом и некоторые другие задачи. Дополнительного рассмотрения и решения требует проблема сближения правил налогового и бухгалтерского учета.

За годы налоговой реформы важные изменения претерпела система *налогообложения добычи полезных ископаемых*. Действовавшая до 2002 года система платежей за пользование недрами включала три налога – плату за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы (ОВМСБ) и акцизы на нефть и природный газ. Рамочный характер законодательства о недрах и непрозрачные механизмы установления и уплаты этих налогов заставили пересмотреть всю систему налогообложения в этой сфере деятельности.

По этой причине в 2002 году введен *налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)*. Одновременно упразднены прежние налоги на недропользователей. Налоговая база по этому налогу определяется как стоимость добытых полезных ископаемых исходя из сложившихся цен их реализации, а при ее отсутствии – из их расчетной стоимости. Ставки НДПИ установлены в процентах от стоимости добытых полезных ископаемых, а по нефти – специфическая ставка в рублях за 1 тонну, что позволило частично решить проблему применения трансфертных цен нефтяными компаниями. Эта налоговая ставка применяется с коэффициентом, учитывающим уровень мировых цен на нефть.

Уже в первый год своего действия новый налог обеспечил дополнительные доходы бюджета в размере около 200 млрд. руб., а общая сумма НДПИ при добыче нефти более чем в 2 раза превысила прежний объем поступлений. Это позволило Правительству осуществить более решительные меры по снижению налоговой нагрузки на перерабатывающие отрасли промышленности, малый бизнес и сферу услуг.

Следующим шагом в упорядочении налогообложения природопользования стала коренная трансформация налогового режима при добыче природного газа. С 2004 года одновременно с отменой акциза на природный газ вместо адвалорной установлена специфическая ставка НДПИ, которая примерно в три раза превышает прежнюю адвалорную ставку. При этом значительная часть налоговой нагрузки в газовой отрасли перенесена на экспортные пошлины, что позволит не допустить резкого роста цен на внутреннем рынке. Новая система налогообложения ликвидирует возможности для корпоративного управления ценами в целях снижения налогов и создает равные конкурентные условия для всех участников рынка. Для Правительства эти задачи были приоритетными и значительно более важными, чем достижение фискального эффекта.

В 2003 году вступила в силу глава Кодекса, устанавливающая *специальный налоговый режим для участников соглашений о разделе продукции (СРП)*. В ней нашли отражение особенности налогообложения при выполнении СРП в целях создания стабильных условий работы для инвесторов на весь период пользования месторождениями полезных ископаемых, а также обеспечено соблюдение интересов государства при реализации указанных соглашений. Такой режим возможен лишь в исключительных случаях при отсутствии претендентов на разработку участков недр на обычных условиях.

Одной из важных задач, которую предполагалось решить в ходе налоговой реформы, являлась подготовка глав Кодекса, регулирующих *платежи за пользование водными, лесными и биологическими ресурсами*, а также введение *экологического налога*. Однако анализ и судебные решения о природе платежей выявили неналоговый характер платежей за пользование лесными ресурсами и за негативное воздействие на окружающую природную среду. В настоящее время Правительством готовятся проекты федеральных законов, регулирующих эти платежи. Налоговая природа остальных платежей сегодня не подвергается сомнению.

Сборы за пользование объектами животного мира и водными биоресурсами вводятся в действие с 2004 года. С их введением практически полностью уйдут в прошлое аукционы по продаже промышленных квот на вылов водных биологических ресурсов, что примерно вдвое сократит изъятие средств у рыбопромысловых организаций. Платежи приобретут предсказуемый и стабильный характер, что станет серьезной мерой поддержки рыбной отрасли.

С 2004 года вступила в силу новая редакция главы Кодекса о *едином налоге на сельскохозяйственных товаропроизводителей*. Новый налоговый режим для аграриев доброволен, аналогичен упрощенной системе налогообложения малого бизнеса, но не требует принятия региональных законодательных актов. Единый налог, которым заменяется ряд действующих налогов (кроме земельного налога), должен уплачиваться с «чистого дохода», исчисляемого как разница между доходами и расходами (включая капитальные затраты). Благодаря ему обеспечивается существенное снижение налоговой нагрузки на аграрный сектор экономики, что является важным фактором его поддержки государством.

Важное значение для развития отечественной экономики имело введение с 2003 года глав Кодекса, регулирующих *специальные режимы налогообложения для субъектов малого предпринимательства*, предусматривающих упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности. В соответствии с этими специальными режимами вместо налога на прибыль организаций, НДС, ЕСН, налога на имущество и налога с продаж для организаций была установлена обязанность по уплате единого налога. Аналогичным режимом вправе пользоваться и индивидуальные предприниматели. Упрощенная система налогообложения снижает налоговую нагрузку на организации малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей по сравнению с общим режимом налогообложения в 2–2,5 раза. По этой причине, по данным МНС России, в 2003 году на этот режим уже перешло свыше 500 тыс. организаций малого бизнеса и индивидуальных предпринимателей.

Единый налог на вмененный доход обязателен (на основе законодательного акта субъекта Российской Федерации) для мелкорозничной торговли, а также сферы бытовых и автотранспортных услуг населению. При этом Кодекс ограничивает максимальный размер базовой доходности и устанавливает систему понижающих коэффициентов, что защищает налогоплательщиков от необоснованного увеличения налога региональными или местными властями.

С 2003 года действует региональный *транспортный налог*, заменивший прежний налог на владельцев автотранспортных средств и частично налог на имущество физических лиц⁴. Концепция налога предусматривает, что высокие налоговые ставки применяются в отношении мощных и дорогих автомобилей, в то время как для большинства автовладельцев, имеющих недорогие отечественные автомобили, суммы налога увеличиваются незначительно. В то же вре-

⁴ В отношении иных транспортных средств.

мя регионам предоставлены широкие полномочия по установлению ставок этого налога (допускается вариация в 25 раз) и предоставлению налоговых льгот.

С 2004 года вступила в силу глава Кодекса, регулирующая уплату *налога на игорный бизнес*. Теперь этот налог стал региональным, размеры ставок по нему устанавливаются решениями региональных законодательных органов (в пределах, предусмотренных Кодексом), а вся сумма налога зачисляется в территориальные бюджеты.

Еще не до конца решена задача *реформирования системы имущественных налогов*. Пока сделан лишь первый шаг в этом направлении: с 2004 года вступает в силу глава Кодекса о *налоге на имущество организаций*. Теперь подлежат налогообложению только основные средства, учитываемые по правилам бухгалтерского учета. Из-под налогообложения выведены запасы, затраты и нематериальные активы, что особенно выгодно предприятиям, имеющим длительный технологический цикл или большие нормативные запасы, а новый порядок уплаты позволяет перераспределять суммы налога между бюджетами тех территорий, где физически находится имущество организации. Ставки налога устанавливаются на региональном уровне и не могут превышать 2,2%.

Кодекс заметно сократил перечень налоговых льгот, установленных на федеральном уровне, а для некоторых льгот установил ограниченный срок их действия (мобилизационные мощности, объекты ЖКХ и социальной сферы, научные организации). Тем самым расширены реальные полномочия субъектов Российской Федерации, которые могут использовать налог на имущество организаций в качестве действенного инструмента экономической политики, устанавливая налоговые льготы для отдельных категорий организаций и дифференцированные ставки для отдельных категорий основных средств.

Всего в 2000–2003 годах в результате совместной работы Правительства и парламента принято 13 глав Кодекса, регулирующих порядок исчисления и уплаты федеральных и региональных налогов, а также устанавливающих специальные налоговые режимы.

Кроме того, в налоговое законодательство внесен ряд важных изменений, направленных на ликвидацию «внутренних офшоров». В результате перекрыты каналы для уклонения от налогообложения через многочисленные ЗАТО, г. Байконур, а также через региональные льготы по налогу на прибыль под инвестиционные проекты. Ежегодная «стоимость» бюджетных потерь от использования перечисленных каналов составляла не менее 60 млрд. руб.

Важнейшей составляющей налоговой реформы является *улучшение налогового администрирования*. В последние годы произошло существенное улучшение контрольной работы налоговых органов, что позволило повысить собираемость налогов. В работе налоговых органов заметно и ослабление «карательного уклона» в пользу налаживания уважительных отношений с налогоплательщиками. Дальнейшему повышению эффективности налогового администрирования должна способствовать передача налоговым органам функций государственной регистрации юридических лиц, а начиная с 2004 года – и индивидуальных предпринимателей.

Первые результаты налоговой реформы свидетельствуют о том, что по каждому из первоначально поставленных направлений было достигнуто серьезное продвижение. Резко сократилось общее число налогов, отменены оборотные налоги и налог с продаж. Исправлены многие дефекты налоговой системы и обеспечена ее большая нейтральность и справедливость.

Но одним из самых важных результатов налоговой реформы следует признать заметное *снижение налоговой нагрузки на экономику*. Налоговая нагрузка, определяемая как отношение общей суммы налоговых доходов к объему ВВП, за это время снизилась с 33,5 до 31%. При этом значительная часть налоговых поступлений обеспечена высокими мировыми ценами на нефть. В 2004 году уже принятые решения обеспечат дальнейшее снижение налоговой нагрузки (табл. 1).

При этом, несмотря на снижение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков, в последние годы удалось обеспечить опережающее по сравнению с ростом валового внутреннего продукта увеличение доходной базы бюджетов всех уровней. Среди причин увеличения абсолютных сумм налогов выделим факторы, обусловленные налоговой реформой, включая расширение налоговой базы за счет отмены налоговых льгот, ликвидацию некоторых каналов ухода от налогообложения, а также улучшение работы налоговых и таможенных органов. При этом об-

Таблица 1

СНИЖЕНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

	2000 факт.	2001 факт.	2002 факт.	2003 ожидаемое	2004 прогноз
Отношение объема налоговых доходов к ВВП (в процентах ВВП)	33,5	33,9	33,2	31,0	29,4
То же без учета влияния изменения мировых цен на нефть	31,7	32,0	30,9	29,2	28,2

Таблица 2

СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ
(в процентах к итогу)

	1999	2002	2003 (ож.)
Налоги на прибыль (доход) – всего	25,3	26,7	27,2
<i>в том числе:</i>			
Налог на прибыль организаций	16,6	15,1	14,8
Налог на доходы физических лиц	8,7	11,6	12,3
Налоги на товары (услуги) – всего	21,9	23,2	25,1
<i>в том числе:</i>			
НДС	16,9	17,3	18,0
Акцизы (без акциза на природный газ)	3,3	4,2	5,4
Налог с продаж	1,4	1,6	1,6
Поимущественные налоги	3,9	3,9	3,9
Налоги, связанные с использованием природных ресурсов (включая акцизы на газ)	7,8	15,1	15,6
ЕСН (взносы в социальные внебюджетные фонды)	26,7	24,2	24,4
Прочие налоги и сборы (включая целевые)	14,3	6,9	3,7
Всего налогов и сборов	100,0	100,0	100,0

щая либерализация налоговой системы способствовала некоторому сокращению теневого сектора экономики и легализации доходов, ранее укрывавшихся от налогообложения.

Налоговая реформа привела также к позитивным изменениям в структуре уплачиваемых налогов (кроме контролируемых таможенными органами).

Как видно из таблицы 2:

- резко увеличилась доля налогов, связанных с использованием природных ресурсов (в первую очередь ресурсов недр);
- заметно уменьшились прочие налоги (прежде всего целевые налоги, являвшиеся источниками формирования дорожных фондов);
- ощутимо снизилась доля налога на прибыль организаций;
- увеличилась почти в 1,5 раза доля налога на доходы физических лиц;
- сохранился высокий уровень налогов, предназначенных для пенсионного, медицинского и социального обеспечения.

В апреле 2003 года Правительством одобрены основные направления налоговой реформы на 2004–2006 годы. Ими, в частности, предусматривается продолжение курса на снижение налогового бремени, упрощение налоговой системы, а также улучшение налогового администрирования. При этом должны обеспечиваться стабильность налоговой системы, понятность налогового законодательства и определенность в объемах налоговых платежей на длительный период. Некоторой корректировки требуют и приоритеты налоговой политики. В частности, необходимо исправить сложившийся дисбаланс в уровне налоговой нагрузки на сырьевой сектор и на остальные отрасли экономики, что не способствует развитию обрабатывающих отраслей и сферы услуг и не стимулирует приток инвестиций в эти отрасли.

На последнем этапе налоговой реформы предстоит решить следующие задачи:

1. Завершить реформирование имущественных налогов.

С 2005 года предполагается ввести в действие главу Кодекса *о налоге на имущество физических лиц*. В настоящее время расходы государства по администрированию этого налога (в частности, по рассылке физическим лицам налоговых уведомлений) сопоставимы с суммами налога, поступающими в местные бюджеты. При этом наблюдается значительная дифференциация в суммах налога даже на однотипное жилье, поскольку за налоговую базу по объектам недвижимого имущества принимается их инвентаризационная стоимость, которая определяется органами БТИ и в большинстве случаев не соответствует реальной стоимости такого имущества. Кроме того, перечень налоговых льгот, установленный на федеральном уровне, столь обширен, что это существенно сужает налоговую базу.

В новом налоге на имущество физических лиц объектом налогообложения должны стать принадлежащие физическим лицам объекты недвижимости, в частности, жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения. Налоговая база должна определяться как стоимость такого имущества, рассчитанная по специальной методике и максимально приближенная к его рыночной стоимости. Это позволит снизить предельную ставку налога с 2 до 0,1%. Предполагается также установить достаточно высокий налоговый вычет с тем, чтобы минимизировать налоги на малообеспеченные слои населения, владеющие недорогим жильем. Такая конструкция налога в первые годы не столько увеличит налоговые доходы территорий, сколько перераспределит налоговую нагрузку с малообеспеченных граждан на владельцев дорогой недвижимости. Поскольку этот налог является местным, перечень налоговых льгот, устанавливаемых Кодексом, должен быть минимальным, а основные полномочия по установлению налоговых ставок и предоставлению налоговых льгот должны быть переданы органам местного самоуправления.

Принципиальные изменения требуются и в земельном налоге. Сегодня в налоговых целях для земель сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения применяется запутанная и малообоснованная система средних налоговых ставок, определяемых местными органами на основе установленных федеральным законом базовых ставок и поправочных коэффициентов. При этом суммы налога практически не зависят ни от местоположения земельного участка, ни от его плодородия, а разветвленная система налоговых льгот не создает стимулов к эффективному использованию земель.

Земельный налог должен остаться местным налогом, формирующим доходы бюджетов поселений. Его налоговая база должна определяться на основе кадастровой стоимости земельного участка. Кодекс будет определять только максимальный размер налоговой ставки. Как и по другим местным налогам, основные решения, включая решения о размерах налоговых ставок и налоговых льготах, следует передать представительным органам местного самоуправления. Предполагается, что новый земельный налог может быть введен в действие с 2005 года.

Одобренной в 2000 году Правительством РФ Концепцией налоговой реформы предусматривалась возможность введения *налога на недвижимость* взамен налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога. Облагаться этим налогом должны земельные участки с находящимися на них зданиями, строениями и сооружениями, а сумма налога должна определяться исходя из рыночной стоимости таких имущественных комплексов. Для отработки налога на основании специального закона в течение нескольких лет в Великом Новгороде и Твери проводится эксперимент, в ходе которого выявлен ряд проблем, связанных с учетом

и оценкой объектов недвижимости, а также с организацией налогообложения. Повсеместное введение налога на недвижимость, по-видимому, возможно не ранее 2006 года.

С 2005 года должен войти в действие новый федеральный *налог на наследование и дарение*. В рамках этого налога предусматривается значительно увеличить необлагаемые размеры стоимости имущества, получаемого в порядке наследования либо по договору дарения, а также снизить налоговые ставки.

2. *Снизить эффективную ставку ЕСН.*

Как уже отмечалось, Правительство заявило о намерении с 2005 года снизить эффективную ставку ЕСН на 5–6 процентных пунктов, или примерно на 20%. В настоящее время рассматриваются два варианта такого снижения.

Первый – снизить основную ставку ЕСН, составляющую 35,6%, до 26–27% с одновременным расширением диапазона применения новой ставки. Второй – снизить основную ставку незначительно, но резко сузить диапазон ее применения с тем, чтобы была возможность быстрее выйти на регрессию. Очевидно, что при первом сценарии основной выигрыш достанется тем предприятиям, которые выплачивают невысокую заработную плату и сегодня не могут воспользоваться регрессией. К этой категории относятся предприятия, производящие конечную продукцию, в том числе машиностроительной, легкой и пищевой промышленности. При выборе второго варианта наибольший выигрыш получают предприятия с более высоким уровнем оплаты труда (сырьевые отрасли, металлургия).

В каждом варианте есть свои плюсы и минусы, которые еще предстоит тщательно взвесить. Очевидно, что каждый из них создает побудительные мотивы для дальнейшей легализации выплат работникам, но столь же очевидно, что каждый из них приводит к весьма значительным потерям доходов федерального бюджета и (или) государственных внебюджетных фондов. Поэтому снижение эффективной ставки ЕСН должно сопровождаться реформированием системы социального и медицинского страхования.

3. *Усовершенствовать налогообложение добычи полезных ископаемых.*

В последнее время широко обсуждается вопрос об усилении рентной составляющей при налогообложении добычи полезных ископаемых (прежде всего нефти) и высказывается мнение о целесообразности дополнительного изъятия ренты, не зависящей от деятельности недропользователей. Однако, как уже отмечалось, в ходе налоговой реформы уровень налогообложения недропользователей заметно вырос, а налог на добычу полезных ископаемых устроен так, что объем налоговых изъятий при добыче нефти напрямую увязан с мировыми ценами на нефть.

Вопрос о более интенсивном налогообложении энергетического сектора требует серьезного изучения. Поскольку добыча углеводородов при высоких ценах на мировом рынке может обеспечивать значительную экономическую ренту в виде сверхприбыли, то постановка вопроса о повышении налоговых ставок правомерна (по оценкам Минэкономразвития России, при высоких мировых ценах на нефть без ущерба для отрасли налоги можно увеличить примерно на 3 млрд. долл. в год). Вместе с тем нельзя полностью лишить предприятия собственного инвестиционного потенциала, как нельзя допустить прямое переложение дополнительных налогов на внутренние цены на нефтепродукты.

Одним из способов решения поставленной задачи могло бы стать введение *налога на дополнительный доход от добычи углеводородов* (НДД). Конструкция этого налога такова, что он «включается» только после возмещения всех понесенных на разработку месторождения затрат (включая капитальные) по каждому конкретному лицензионному участку и уплачивается после достижения определенного порога доходности. Размер НДД напрямую зависит от экономических результатов деятельности недропользователя. При этом чем выше доходность добычи, тем более высокая налоговая ставка применяется для определения налогового обязательства. С введением этого налога можно пойти на заметное снижение ставки НДПИ.

4. *Другие меры по совершенствованию налогового законодательства.*

В 2004 году Государственная Дума должна принять главу Кодекса о *государственной пошлине*. В ней предполагается урегулировать большинство вопросов, связанных с уплатой существующих ныне сборов, взимаемых на основании отдельных решений Правительства РФ, министерств, ведомств, законодательных органов субъектов Российской Федерации или органов

НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Федеральные налоги и сборы	Налог на добавленную стоимость Акцизы Налог на доходы физических лиц Единый социальный налог Налог на прибыль организаций Налог на добычу полезных ископаемых Налог на наследование и дарение Государственная пошлина Водный налог Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов
Региональные налоги	Налог на имущество организаций Налог на игорный бизнес
Местные налоги	Земельный налог Налог на имущество физических лиц Транспортный налог Сбор за право торговли
Специальные налоговые режимы	Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей Упрощенная система налогообложения Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

местного самоуправления. Одновременно должны заметно снизиться ставки государственной пошлины за обращение с исковыми заявлениями в арбитражные и иные суды, за государственную регистрацию организаций, за совершение юридически значимых действий, связанных с предоставлением прав и лицензий и некоторые другие. С вступлением этой главы в силу будут отменены налог на операции с ценными бумагами и налог на использование наименования «Россия» и образованных на его основе словосочетаний.

Двухлетняя практика применения *налога на прибыль организаций* показала необходимость уточнения отдельных его норм. В частности, особую актуальность приобретает задача сближения налогового и бухгалтерского учета. При ее решении следует установить единые правила формирования стоимости имущества и деления расходов на прямые и косвенные, а также единую структуру затрат в остатках незавершенного производства и в готовой продукции. Предполагается также внести поправки, учитывающие особенности операций с ценными бумагами, медицинского страхования, страхования гражданской ответственности автовладельцев, уточнить порядок учета расходов на приобретение земельных участков.

Позитивно должно быть воспринято и намерение отменить с 2005 года *налог на рекламу*, препятствующий легализации рекламного рынка, и ввести *сбор за право торговли*, закрепив его за органами самоуправления муниципальных районов.

С 2005 года налоговая система России должна приобрести законченный вид. Она должна включать следующие федеральные, региональные и местные налоги, а также специальные налоговые режимы.