НАЛОГОВАЯ РЕФОРМА В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ ЗАВЕРШЕНИЯ



аудитор счетной палаты российской федерации Владимир Георгиевич Пансков

Развитие экономики страны напрямую зависит от качества ее налоговой системы, от ее возможности обеспечить экономический рост и финансовую стабильность. В последние годы в направлении создания обоснованной, стабильной и справедливой налоговой системы сделано многое. Приняты главы Налогового кодекса Российской Федерации по налогам, обеспечивающим подавляющую долю доходной базы консолидированного бюджета страны. Существенно уменьшено число малоэффективных, но трудных в администрировании налогов. Снижается налоговая нагрузка на экономику. Эффективнее стало налоговое администрирование. На этом основании нередко делается вывод о том, что налоговая реформа близится к завершению.

Однако, к сожалению, до завершения реформы еще весьма далеко, несмотря на то, что она длится уже более шести лет. Началась налоговая реформа, как известно, с принятием в середине 1998 года первой части Налогового кодекса. К настоящему времени приняты 13 глав второй ее части.

Вместе с тем в части первой Кодекса, в принятых главах второй части много «минусов», которые не позволили решить ряд принципиальных общих проблем налоговой реформы, а также конкретных болезненных вопросов уплаты отдельных налогов.

В первую очередь это – непродуманность до конца концепции проводимой налоговой реформы. Приоритеты развития налоговой системы страны постоянно меняются, методы достижения конечных целей реформы, несмотря на ее кажущуюся близость к завершению, определяются в ходе реформирования. Только этим можно объяснить, что в принятые главы Налогового кодекса ежегодно вносятся многочисленные поправки, носящие зачастую принципиальный характер. Некоторые принятые и вступившие в действие главы Кодекса (об акцизах, о едином сельскохозяйственном налоге) затем фактически переписаны заново. Действовавшая два года глава Кодекса о налоге с продаж затем отменена. Тем самым не обеспечивается стабильность налогового законодательства, являющаяся

одним из основных условий как привлечения в страну иностранных инвестиций, так и развития экономики за счет собственных финансовых ресурсов. Принятые к настоящему времени поправки во вторую часть Кодекса уже превышают по объему первоначально принятые главы Кодекса.

К сожалению, процесс принятия поправок неизбежно будет продолжен, поскольку в Налоговом кодексе сохраняются весьма серьезные недостатки, нерешенные вопросы.

Отдельные главы части второй Налогового кодекса принимались и продолжают приниматься без достаточных экономических обоснований, нередко – «с листа», и в результате в них много непродуманного.

В частности, главой о налоге на прибыль установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В то же время Кодекс не содержит определение того, что можно относить к обоснованным расходам. Перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, оставлен Кодексом открытым. Между тем, поскольку Кодекс – закон прямого действия, толковать его положения никому право не предоставлено. Все это дает возможность налогоплательщикам трактовать положения Кодекса по своему усмотрению, занижать налоговую базу для исчисления налога на прибыль и сумму налога, подлежащую взносу в бюджеты. Не случайно в эту главу Кодекса в текущем году опять внесены существенные изменения, которые опять же не решили проблем исчисления и уплаты в бюджет этого налога.

Неизбежны также поправки в часть первую Кодекса, в которой имеются существенные погрешности и нерешенные вопросы. В частности, много вопросов возникает при применении положений Кодекса, затрагивающих принципы определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения. Требуют разрешения и вопросы исполнения обязанности по уплате налога.

Затягивается принятие важнейших глав Кодекса, посвященных налогу на имущество физических лиц и налогу на землю. В лучшем случае они вступят в действие с 1 января 2006 года. Практически ничего не ясно со сроками принятия и введения в действие налога на недвижимость.

Думается, что далеко не закрыт вопрос о количестве налогов, входящих в российскую налоговую систему. Принятыми в 1998 году главами 13, 14 и 15 части первой Налогового кодекса было установлено 16 федеральных, 7 региональных и 5 местных налогов и сборов. В разработанном Правительством Российской Федерации и принятом парламентом Федеральном законе «Об изменениях и дополнениях в Налоговый кодекс Российской Федерации и о признании утратившим силу Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» с 1 января 2005 года в российской налоговой системе остается всего 10 федеральных, 2 региональных и 4 местных налога и сбора.

Сокращение числа налогов – дело благое. Но должно ли это быть целью реформы? Снижение налоговой нагрузки необязательно должно идти путем уменьшения количества налогов. Сегодня же получилось так, что проводимое сокращение числа налогов привело к резкому снижению собственной налоговой базы бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Дело дошло до того, что нечем обеспечить равноценную замену выпадающих доходов этих бюджетов в связи с отменой отдельных налогов и сборов. В частности, такая проблема уже обозначилась в 2002 году в связи с отменой с 1 января 2003 года налогов – источников образования территориальных дорожных фондов. Произведенная замена их зачислениями в бюджеты регионов части поступлений от федерального налога – акциза на нефтепродукты – необходимого эффекта не дала.

Не определен до конца статус таможенной пошлины. Первоначально частью первой Налогового кодекса она была отнесена к налоговым доходам. Бюджетной классификацией и Бюджетным кодексом Российской Федерации эта пошлина также определена в качестве налогового дохода. Но в то же время ее администрирование в настоящее время продолжало регулироваться Таможенным кодексом Российской Федерации и Законом Российской Федерации о таможенном тарифе. Названным Федеральным законом «Об изменениях и дополнениях в Налоговый кодекс Российской Федерации и о признании утратившим силу Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» таможенная пошлина исключена из налоговой системы России.

Полагаю, что такое решение противоречит принципу единства налоговой системы. Таможенную пошлину необходимо классифицировать как налог. Иначе вопросы регулирования этих



платежей становятся прерогативой исполнительной власти. К настоящему времени ГТК России и его органы издали около 4 тысяч подзаконных актов по регулированию внешнеэкономической деятельности. В них много неточностей, противоречий. Это размывает нормативную базу, усложняет контроль, дает возможность минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи.

Наибольшая нестабильность в налогообложении имеет место в добывающих отраслях российской экономики, являющихся наиболее привлекательными для инвестиций, в том числе и иностранных. Принципиальные поправки в систему налогообложения предприятий этих отраслей проводятся чуть ли не ежегодно. И тем не менее это на сегодня самая не урегулированная в части налогообложения отрасль экономики. Действующие в этой отрасли налоги не устраивают ни большинство налогоплательщиков, ни государство. И самое главное – пока еще нет четкой концепции налогового реформирования в добывающих отраслях. О необходимости ввести дифференциацию в обложении добывающих компаний в зависимости от горно-геологических, географических условий, степени отработанности месторождений и от других факторов говорится уже не один год. Но как эту дифференциацию осуществить, на каких принципах – ясности пока нет.

Проведенное в 2004 году очередное изменение налогового законодательства также не предложило ничего нового в налогообложении этой отрасли, кроме того, чтобы изъять у нефтяников еще 1,5–2,5 млрд. долларов за счет увеличения ставок НДПИ и экспортной пошлины.

Таким образом, вопросы построения экономически обоснованной, справедливой и эффективной налоговой системы в этой отрасли экономики откладываются в лучшем случае на год, а с учетом сложности их решения – на несколько лет. А это, естественно, неизбежно затягивает завершение в целом налоговой реформы в стране.

В последнее время в прессе, среди представителей исполнительной и законодательной власти появилось мнение, что надо резко увеличить нагрузку на сырьевой сектор экономики. Вместе с тем, думается, что к вопросу увеличения налоговой нагрузки на сырьевой сектор экономики надо подходить достаточно взвешенно и осторожно. Сегодня становится более важным не изъять больше налогов в бюджет у сырьевого сектора, а сохранить эту отрасль, от которой, как показала практика особенно в последние годы, напрямую зависит развитие экономики нашей страны. При этом все, кто пишет и говорит об изъятиях, должны отдавать себе отчет в том, что для успешного развития этой отрасли экономики нужны огромные капитальные вложения и что без достаточной прибыли эти вложения просто не могут быть осуществлены.

В этой связи весьма важно объективно оценить финансовые возможности отрасли, определить величину этих самых сверхдоходов, понять факторы их образования и целесообразные направления использования.

Из материалов, представленных Минфином в апреле 2004 года к заседанию Правительства, посвященному вопросам завершения налоговой реформы, были приведены следующие данные за 2002 и 2003 годы. При цене нефти 24 долл. США за баррель из нефтяной отрасли может быть изъято до 1,5 млрд. долларов, при цене 27 долларов – до 2,5 млрд. долларов, что соответствует примерно 50% от суммы выплаченных за 2002 и 2003 годы дивидендов. Но при этом в представленных расчетах не были учтены важнейшие обстоятельства. В частности, в эти годы, особенно в 2002 году, нефтяными компаниями использовались всевозможные пути занижения налоговой базы и соответственно объявленной в балансах прибыли. Это, несомненно, позволяет говорить о том, что размер сверхдоходов может быть несравненно выше. В то же время необходимо иметь в виду, что при расчете доходов нефтяных компаний учтены поступления от долгосрочных кредитов и займов, размер которых в разные годы колеблется от 5 до 10 млрд. долларов США, что существенно уменьшает возможности дополнительного изъятия средств у отрасли в пользу государства. Таким образом, можно говорить о доходах порядка 3 млрд. долларов.

Сверхдоходы организаций, добывающих углеводородное сырье, образуются, в частности, при достаточно высоких ценах на энергоносители (более 24 долл. за баррель нефти). И регулирование их распределения между государством и отраслью пока вполне поддается через механизм вывозных таможенных пошлин.

Конечно, экспортные пошлины, которые отсутствуют в большинстве стран, не самый лучший инструмент экономического регулирования. Тем более что наша страна стремится к вступлению



во Всемирную торговую организацию. Но, думается, пока применение этого инструмента является для нашей экономики неизбежным. Если бы цены на сырую нефть внутри страны были такие же, как на мировом рынке, этой проблемы не было бы. Сегодня, когда цены значительно различаются, более простого механизма, чем экспортная пошлина, к сожалению, нет. Возможны, конечно, и другие механизмы изъятия сверхдоходов, связанных с ценовой рентой, но их расчеты более сложны и менее точны. В частности, можно было бы считать налог на добычу полезных ископаемых с учетом коэффициента, учитывающего процент экспорта нефти и рост (уменьшение) мировой цены на утлеводороды.

Вместе с тем имеется еще один источник дополнительных доходов – дифференциальная рента, которая образуется вне зависимости от усилий капитала и которая сформирована природой из-за того, что есть месторождения с более благоприятными климатическими, географическими, горно-геологическими и другими условиями.

Как известно, природная рента в добывающих отраслях промышленности подразделяется на абсолютную ренту и дифференциальную ренту.

Абсолютная рента представляет собой доход, получаемый недропользователем за право пользования месторождением вне зависимости от качества и условий добычи и транспортировки полезных ископаемых. Абсолютная рента возникает в процессе эксплуатации месторождения и регулирует нормативный уровень затрат и нормативную прибыль, обеспечивающую простое воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Дифференциальная рента – это дополнительный доход, получаемый в результате эксплуатации лучших месторождений и более низких по сравнению со средними издержками.

Введенный в действие с 1 января 2002 года налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) не учитывает в должной мере особенности горно-геологических, экономико-географических и инфраструктурных условий разработки месторождений.

Применяемая единая ставка налога при добыче нефти в размере 347 рублей за тонну (с 2005 года – 400 рублей) с учетом коэффициента, рассчитываемого в зависимости от динамики мировых цен, улавливает изменение доходности из-за колебания мировых цен, но не учитывает структуру запасов, их выработанность, качество нефти, дебитность скважин и многие другие условия и факторы добычи.

Одинаковое налогообложение дает дополнительные преимущества предприятиям, располагающим лучшими участками недр, приводит к тому, что добывать нефть стало выгодно из относительно легко извлекаемых запасов, и делает невыгодным разработку месторождений после прохождения пика добычи.

Применительно к низкорентабельным месторождениям такая ставка налога является завышенной и не стимулирует добычу нефти из таких месторождений, ведет к выводу нефтяных скважин из эксплуатации, сокращению добычи нефти и уменьшению поступления налогов в бюджет.

В результате этого увеличивается количество нефтяных скважин, потенциально пригодных к эксплуатации, но находящихся в бездействии.

Нерентабельность добычи на удаленных месторождениях с трудноизвлекаемыми запасами ведет к их потере для разработки, будет негативно сказываться на социально-экономической ситуации в стране.

Как отмечалось на прошедших в апреле т.г. в Государственной Думе парламентских слушаниях, в 2003 году было добыто нефти в размере 157% от оговоренных в лицензиях объемов. При этом число вновь пробуренных скважин на 30% меньше установленных в этих соглашениях. При сохранении такой тенденции через 3–5 лет может произойти обвал добычи нефти в стране.

В связи с этим нужно принципиально изменить систему налогообложения в добывающих отраслях.

Изымать абсолютную природную ренту следует, по нашему мнению, через НДПИ. При этом, устанавливая ставки налога, следует ориентироваться на оптимальную норму прибыли на вложенный капитал. При этом дополнительные доходы, полученные в результате внедрения более передовой технологии для повышения отдачи нефтяных пластов и более полного извлечения полезных ископаемых, необходимо оставлять в распоряжении недропользователя и использовать для дальнейшего совершенствования технологических процессов и снижения издержек по добыче.



Если исходить из этих посылок, то необходимо существенно снизить ныне действующие ставки НДПИ. Предусмотренное же повышение на 2005 год ставок этого налога приведет к еще большему числу выводимых из эксплуатации скважин.

Изъятие дифференциальной ренты возможно осуществить двумя способами: как через налоговый механизм, так и путем включения соответствующих платежей в лицензионное соглашение, то есть неналоговыми методами.

Естественно, что установление в лицензиях индивидуального размера платежа является более привлекательным, поскольку в нем можно учесть все особенности конкретного месторождения. Вместе с тем необходимо учитывать, что расчет такого платежа необходимо проводить с использованием соответствующих коэффициентов, учитывающих особенности залегания и добычи полезного ископаемого, степень выработанности месторождения и ряд других факторов. По оценке специалистов, число таких коэффициентов может достичь десятка. Необходимо также учесть и транспортную составляющую, величина которой в издержках различных компаний колеблется в существенных пределах. Расчет этих коэффициентов достаточно сложен, и процесс их согласования может затянуться. Кроме того, администрирование указанных коэффициентов и соответственно данного платежа является делом довольно-таки сложным. Вместе с тем, на наш взгляд, данная форма изъятия сверхдоходов является (при обоснованной системе коэффициентов) более справедливой, работа над ней должна быть продолжена. Пока же необходимо в срочном порядке принимать закон и вводить налог на дополнительный доход от добычи углеводородов. Изъятие сверхнормативного (дополнительного) дохода в этом случае можно обеспечить за счет введения гибкой, прогрессивно возрастающей шкалы нормативов в зависимости от увеличения уровня дохода. Разработка такого закона не представляет особых сложностей. Тем более что подобный закон был разработан еще в 1999 году и даже внесен в парламент. Но тогда создалась экстремальная ситуация: резко начали падать цены мирового рынка на нефть, что немедленно осложнило ситуацию как для хозяйствующих субъектов, так и для государства. Тогда подобный закон был разработан за несколько недель. Сегодня ситуация на мировом рынке иная, и это создает иллюзию благополучия. Непринятие в ближайшее время данного закона чревато серьезными негативными экономическими последствиями.

При этом важно иметь в виду, что в процессе реформирования налогообложения недропользования наиболее важной в настоящий момент является задача не изъятия сверхдоходов у нефтяников (которые, по экспертным оценкам, все же не так велики и не превышают 3,0–3,5 млрд. долларов), а именно создания экономических условий для эксплуатации большинства скважин, стимулирования разведки и эксплуатации новых месторождений. В ходе решения этой задачи вполне возможно одновременно и изъятие сверхдоходов компаний. Если же мы будем видеть только одну цель – изъятие сверхдоходов через прямое повышение ставок НДПИ, то, решив задачу сегодняшнего дня – пополнить государственную казну, мы завтра получим стагнирующую нефтегазовую отрасль с соответствующими возможностями вообще уплачивать налоги.

Кроме решения этой стратегической задачи, необходимо внести достаточно серьезные изменения в, казалось бы, уже отработанный механизм расчета и взимания НДПИ.

В частности, недостаточно отработано такое важнейшее понятие, как «налоговая база», которая определяется как стоимость добытого полезного ископаемого. При этом добытым полезным ископаемым признается продукция горно-добывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая установленному государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации (предприятия). Таким образом, законодательно установлена зависимость налоговой базы от разработанного самой организацией стандарта на добытые полезные ископаемые, что не допускается положениями части первой Налогового кодекса.

Кроме того, в определении облагаемого налогом полезного ископаемого не содержится четких параметров отнесения добытого полезного ископаемого к их конкретному виду: допускается отнесение к полезным ископаемым как многокомпонентных комплексных руд, так и полезных компонен-



тов, извлекаемых из этих руд, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку. То есть опять же организация имеет возможность самой определять, что относится к налоговой базе.

В частности, Кольская горно-металлургичекая компания, исходя из положений Кодекса, в налоговых декларациях добытое полезное ископаемое указывала как многокомпонентные комплексные руды. В то же время при расчете налоговой базы как стоимости полезных отдельных компонентов добытой руды (никель, медь, кобальт и драгоценные металлы) сумма налога увеличивается более чем в четыре раза.

При расчете стоимости добытого полезного ископаемого Кодекс предусматривает исключение из суммы материальных расходов тех расходов, которые были понесены, в частности, в процессе транспортировки добытых полезных ископаемых. Вместе с тем не установлено конкретно, какого рода затраты на транспортировку должны исключаться.

В такой ситуации добывающие организации получили возможность исключать из состава материальных расходов затраты по доставке руды от места ее отделения от рудного массива до поверхностного склада. Однако по стандарту доставка минерального сырья на поверхность является не транспортной операцией, а частью технологического процесса по его добыче и должна включаться в стоимость добытого полезного ископаемого и увеличивать налоговую базу для исчисления НДПИ.

Не до конца отрегулированы серьезнейшие вопросы администрирования важнейшего элемента российской налоговой системы – налога на добавленную стоимость. Принятое российским Правительством в конце 2003 года принципиальное решение о введении с середины 2004 года НДС-счетов могло конкретным образом изменить ситуацию с администрированием этого налога. Но затем выполнение этого решения было через несколько месяцев приостановлено. Проблема хищения государственных средств через механизм возмещения НДС сама по себе не решится. А о том, что это проблема обостряется из года в год, говорят следующие данные.

За 1999–2003 годы при увеличении поступления в бюджет налога на добавленную стоимость в 4.0 раза сумма возмещения налога экспортерам возросла более чем в 7.3 раза.

При росте валового внутреннего продукта в 2003 году по сравнению с 2002 годом в текущих ценах на 22,8% суммы возмещения, подлежащие возмещению по экспортным операциям, увеличились на 45,3%, а вычеты налога по внутренним операциям выросли на 35,5%.

Увеличивается доля вычетов (возмещения) и по отношению к начисленной сумме налога по внутренним оборотам. Так, если в 2002 году сумма налоговых вычетов составила 2942 млрд. рублей, или 78,7% от начисленной суммы, то в 2003 году сумма вычетов составила уже 3986 млрд. рублей, или 81,5%.

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

Так что необходимость изменений в Налоговый кодекс в части НДС также носит необратимый характер. Учитывая сложность их принятия, опять же говорить о скором завершении налоговой реформы, к сожалению, не приходится.