

О НЕКОТОРЫХ ИТОГАХ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ

ДИРЕКТОР НАУЧНО-
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОГО
ИНСТИТУТА РАЗВИТИЯ
НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ,
ДОКТОР ЭКОНОМИЧЕСКИХ
НАУК, ПРОФЕССОР,
АКАДЕМИК РАЕН
Дмитрий Георгиевич
Черник



Современный этап налоговой реформы, начавшийся с введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляется в достаточно сложных экономических условиях. Налицо безусловные успехи социально-экономического развития страны. В частности, заметен рост основного сектора реальной экономики – промышленности – в 1999–2000 годах, а также в первом полугодии 2001 года. С другой стороны, не следует забывать, что отсчет этого роста идет с кризисного 1998 года, и, оценивая результаты, все время приходится оглядываться назад. Тем более что и сегодня кризисные явления напоминают о себе в виде высокой инфляции, наносящей вопреки мнению некоторых экономистов серьезный ущерб хозяйственной жизни страны.

Налоговая система служит в настоящее время основным рычагом государства, которым можно действительно регулировать экономические процессы в условиях развивающегося рынка.

В связи с этим часть вторая Налогового кодекса РФ имеет особое значение в жизни страны. Сейчас можно уже говорить о некоторых итогах введения в действие глав 21–24 Налогового кодекса. Кроме того, принята Государственной Думой в первом чтении глава 25. Нельзя отрицать, что принятые главы Налогового кодекса являются шагом вперед в тео-

ретическом осмыслении проблем налогообложения и в практике контроля за сбором налогов. В то же время в действующих главах выявляется и большое количество недостатков, которые, впрочем, бросались в глаза и до проверки практикой.

Вообще весьма сказывается, что несколько десятилетий важнейшая отрасль экономической науки – налогообложение – стояла в России на месте. Научные труды, направленные на исследование зарубежного опыта, оценивали его преимущественно с позиций критики. Почти на всем протяжении двадцатого века теория налогообложения развивалась в западных странах, а российские ученые по причинам, от них не зависящим, оставались созерцателями. Неудивительно, что современное налоговое законодательство во многом опирается на западный опыт. Но при этом теряются специфические черты российской экономики, особенности того исторического этапа, на котором она находится.

Зачастую при разработке и принятии налоговых законов или глав Налогового кодекса совершенно не принимается во внимание такое понятие, как технологичность сбора налогов и контроль за их поступлением. Впрочем, кажется, такой термин – «технологичность» – в применении к налогообложению вообще отсутствует. Особенно ярко это проявилось в главе 24 Налогового кодекса о социальном налоге, ибо трудно придумать что-либо более громоздкое и усложненное, чем действующий порядок его расчета, предусматривающий регрессию налоговых ставок по отношению к каждому отдельно взятому работнику организации.

Между тем введение социального налога вместе с реформированием подоходного налога и преобразованием его в налог на доходы физических лиц являются краеугольным камнем современного этапа налоговой политики. Именно эти два налога решают неотложную задачу снижения налогового давления на фонд оплаты труда. А цель здесь – разморозить заработную пла-

ту и обеспечить экономические условия для ее реального роста, притом роста легального, уменьшить объемы нелегальных, а следовательно, не облагаемых налогами выплат. Именно эти задачи реализуются снижением ставок социального налога по сравнению со страховыми платежами, установлением единой низкой ставки на трудовые доходы физических лиц, введением повышенных налоговых ставок на доходы физических лиц, полученных в виде дивидендов, а также с помощью депозитных, страховых и тому подобных «схем».

Можно вспомнить, что как раз главы 23 и 24 Налогового кодекса подвергались и подвергаются наиболее сильным нападкам. Поэтому посмотрим, каковы же первые итоги по двум данным налогам, тем более что они касаются наибольшего числа соотечественников.

Уже за 4 месяца 2001 года сбор налога с физических лиц возрос в 1,5 раза по сравнению с подоходным налогом, полученным за соответствующий период предыдущего года. Можно ли на этом основании говорить об успехах «плоской шкалы» налога, а следовательно, об успехах реформирования подоходного налогообложения? Пока нет. Объективный анализ показывает, что увеличение поступлений налога в начале года должно было произойти обязательно в силу целого ряда факторов. Повысилась на 20% заработная плата многих работников бюджетной сферы. В связи с продолжающимся ростом производства несколько увеличилась заработная плата в промышленности и других отраслях реального сектора экономики. В предвкушении снижения налоговой ставки некоторые предприятия и организации постарались перенести выплаты материального поощрения с 2000 года на 2001 год. И, наконец, в первые месяцы года просто рано говорить о реальном снижении налога. Напомним читателю, что подоходный налог начислялся нарастающим итогом. Переход от первой ставки 12% к последующим 20%, а затем 30% совершался по мере накопления выплат, то есть у абсолютного большинства населения в середине или в конце года. В начале же года ставка 12% сменилась ставкой 13%. То есть произошел как бы рост налога на 8,3%. Для конкретного налогоплательщика это осталось незаметным, поскольку он и так платил 13% с учетом 1% в Пенсионный фонд. А для бюджета этот процент оказался весьма кстати. Итак, рано бить в литавры по поводу успехов главы 23 Налогового кодекса. Но можно выразить уверенность, что и по итогам года потерь от смягчения налогообложения физических лиц не будет. А именно о потерях говорят противники данной ставки налога на трудовые доходы. Не будет и социальной несправедливости, ибо система налоговых вычетов и налоговых ставок построена так, что наибольшую выгоду получают наименее обеспеченные люди.

Конечно, закон не идеален. Недостаточно продуман вопрос об определении нерезидентов Российской Федерации, которые уплачивают налог на доходы по ставке 30% и не пользуются налоговыми вычетами. Ведь в их число невольно попадает некоторое количество граждан РФ, в силу служебной или иной необходимости проживающих более 183 дней в кален-

дарном году за пределами России. Не отработана система налогообложения случайных доходов, как, например, выигрышей, облагаемых по ставке 35%. В результате малообеспеченному человеку становится почти невозможным получить свой вещевой выигрыш в денежно-вещевой лотерее. А игорное заведение, выступая в роли налогового агента, встречается с огромными трудностями. Стремление во что бы то ни стало перекрыть схемы уклонения от уплаты налогов привело к абсурдной ситуации, когда проценты по долгосрочным пенсионным вкладам в Сбербанке попали под налогообложение. Можно продолжить перечисление недостатков и неточностей в тексте главы 23 Налогового кодекса. Но тем не менее надо признать, что ею вопреки критикам сделан шаг вперед в развитии подоходного налогообложения. Налогоплательщики, причем все без исключения, выиграют в результате реформы, и бюджет страны не понесет урона.

Еще более очевиден успех в замене страховых платежей в четыре государственных внебюджетных социальных фонда единым социальным налогом. И это несмотря на серьезные недостатки самого закона. Переход контроля за уплатой налога от внебюджетных фондов к Министерству РФ по налогам и сборам, как и предполагалось, принес высокие результаты. Еще раз напомним читателю, что основная ставка налога, применяемая для доходов до 100 тысяч рублей в год, снижена с 39,5% до 35,6%, то есть на 3,9 пункта. Для более высоких доходов введено регрессивное налогообложение с бытоснижающей ставкой. Исчисление налога чрезвычайно усложнено. Незвизирая на это, плюс сложности переходного периода, связанные с передачей всех данных и лицевых счетов от одного ведомства другому (в нашем случае от четырех ведомств), уже в первые месяцы объем поступлений вырос более чем на треть. В отличие от налога на доходы физических лиц ставка социального налога снижена сразу с января. Это безусловный успех налоговой службы страны, которая добилась существенного повышения собираемости налога по сравнению с государственными внебюджетными фондами.

Еще раз остановимся на проблеме регрессии. Не приходится сомневаться, что она была введена с самыми лучшими намерениями: стимулировать появление высокой заработной платы на предприятиях. Однако известно, что дорога в ад вымощена самыми лучшими намерениями. Для бухгалтерских и финансовых служб предприятий, а также налоговых инспекций налог, взимаемый с юридических лиц, превратился почти в налог с лиц физических. Ведь приходится вести по несколько лицевых счетов на каждого работника предприятия или организации, улавливая момент, когда его доход перейдет за 100 тысяч рублей, затем за 300 тысяч, за 600 тысяч рублей. Притом регрессия перечисления социального налога в разные фонды различна. Вот что мы имеем в виду, когда говорим о нетехнологичности налога. Регрессия введена явно преждевременно. Ставку налога, безусловно, следует и дальше снижать, чтобы не на словах, а на деле добиться освобождения



от налогового гнета фондов оплаты труда организаций. Но снижать ее нужно не только с высоких заработных плат, а с заработной платы вообще, приближая постепенно процент начислений на заработную плату к средневропейскому и американскому уровню.

Серьезным недостатком социального налога является практически одинаковый подход к налогообложению благотворительных и коммерческих организаций. Как ни парадоксально это звучит, социальный налог порой препятствует благотворительным организациям осуществлять их социальные функции.

Невзирая на существенные недостатки, которые можно исправить в дальнейшей законодательной практике, можно уверенно сказать, что единый социальный налог уже сыграл прогрессивную роль в развитии системы налогообложения и продолжает выполнять свою важнейшую функцию в нашем обществе.

Поставив на первое место вопреки хронологии главы 23 и 24 Налогового кодекса, автор стремился подчеркнуть их особую роль в осуществлении налоговой политики, а теперь вернемся к предыдущим главам.

Статья 21 Налогового кодекса не вносит принципиально ничего нового в налоговую систему России. Налог на добавленную стоимость сохраняет свою ведущую роль в доходных статьях федерального бюджета. Ставки налога – основная и льготная – сохраняются на прежнем уровне: 20% и 10%. И здесь уместно вспомнить, какие бурные дискуссии велись вокруг размера НДС два года назад, когда радикальные настроенные экономисты добились снижения основной ставки в два раза, то есть доведения ее до уровня льготной. Тогда же, в 1999 году, внесились и умеренные предложения о снижении НДС до 18%. Но в пылу полемики умеренные предложения были забыты, а радикальные, как и следовало ожидать, не прошли: в результате налог и остался на прежнем уровне. Думается, что вопрос об оптимальной величине налога на добавленную стоимость до сих пор не решен, несмотря на введение в действие главы 21 Налогового кодекса. Российский НДС сегодня является одним из наиболее высоких среди развитых стран, не считая скандинавских стран, где он доходит до 25% (Швеция, Дания). Автор является сторонником снижения НДС. Но считает, что это должен быть постепенный процесс – на 1–2 пункта, но ни в коем случае не резкое уменьшение в 1,5–2,0 раза. Последнего наш бюджет просто не выдержит.

Глава 21 Налогового кодекса содержит отдельные нововведения, учитывающие общий ход экономической реформы. В частности, там содержатся вопросы налогообложения при реализации предприятия как имущественного комплекса при соглашениях о разделе продукции и другие. Уточняется определение места реализации товаров и, что особенно важно, услуг. Но при этом трудно согласиться с таким новшеством, как налогообложение предприятий, ведущих строительные монтажные работы хозяйственным способом для собственных нужд. Помимо возникновения двойного налогообложения, здесь может затормозиться расширение собственного производства за счет финансовых ресурсов предприятий. Много вопросов вызывает освобождение

малых предприятий и индивидуальных предпринимателей на двенадцать последовательных налоговых периодов от исполнения обязанностей налогоплательщика, если в течение предшествующих трех налоговых периодов налоговая база данных налогоплательщиков не превысила одного миллиона рублей. Подобное положение попросту создает еще одну, притом легальную, лазейку для ухода от налогообложения. Налоговые органы уже отмечают тенденцию дробления определенной части субъектов малого предпринимательства. Стремление законодателей обеспечить и усилить поддержку малого бизнеса понятно. Но государство должно в то же время защищать свои бюджетные интересы, устраняя возможности разного рода финансовых махинаций.

Не меньше проблем вызывает нулевая ставка налога на добавленную стоимость при транспортировке грузов, импортируемых в Российскую Федерацию. Само по себе это противоречит идее активного использования во внешней торговле принципа страны назначения. Этот принцип предполагает освобождение от налога на добавленную стоимость экспортируемых товаров и услуг по их транспортировке в стране происхождения. Обложению же НДС подлежат товары, ввозимые на территорию страны назначения. Услуги по доставке товара никак не могут быть отделены от самого ввозимого груза. Естественно, что транспортные операции должны облагаться налогом на добавленную стоимость таким же точно образом, как и сам товар.

На протяжении двух месяцев 2001 года оставался нерешенным вопрос с освобождением от уплаты налога на добавленную стоимость платных медицинских услуг. Налоговый кодекс, определив в главе 21 эту льготу, отсылал налогоплательщика к несуществующему перечню медицинских услуг. В результате нужно было или платить налог, или попадать в разряд неплательщиков с вытекающими отсюда последствиями. Проблема, мучившая многие лечебные учреждения страны, разрешилась принятием постановления Правительства Российской Федерации от 20 февраля 2001 года № 132 «Об утверждении перечня медицинских услуг, оказываемых населению медицинскими и санаторно-профилактическими учреждениями по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость». Оказалось, что перечень этот предельно прост. В него вошли услуги по диагностике, профилактике и лечению, непосредственно оказываемые населению в рамках амбулаторно-поликлинической, в том числе доврачебной медицинской помощи, в рамках стационарной помощи, а также в санаторно-курортных учреждениях. Сюда же вошло проведение медицинской экспертизы. Включены в перечень и услуги по санитарному просвещению населения.

Налог на добавленную стоимость остается основным и достаточно стабильным источником доходов федерального бюджета. Его поступления отражают благоприятные тенденции в нашей экономике. При возрастании объемов производства и торговли будет реально ставить вопрос о небольшом снижении ставки налога.



Глава 22 Налогового кодекса РФ посвящена акцизам. Там также новшества носят частный характер. Установлено, что подакцизной продукцией считается продукция с объемом этилового спирта более 9%, а не более 12%, как было в Законе об акцизах. Этим пресечена попытка выдавать часть алкогольной продукции за продукцию медицинского назначения. Увеличены ставки акцизов на алкогольные и табачные изделия, на нефтепродукты. Принципиально важным является усиление налогового контроля за подакцизной продукцией, направляемой на экспорт. Так, теперь при экспортных операциях от уплаты акцизов освобождаются только те подакцизные товары, которые направляются на экспорт непосредственно налогоплательщиком – производителем этих товаров или собственником нефтепродуктов, выра-

ботанных из собственного сырья по договору переработки нефти с нефтеперерабатывающим заводом.

Большое значение для налогообложения юридических лиц будет иметь принятие и введение в действие главы 25 Налогового кодекса РФ. В момент, когда пишутся эти строки, она принята лишь в первом чтении. Пока ясно, что объектом налогообложения основным прямым налогом будет прибыль, а не доход организаций. В то же время начисление прибыли претерпит существенные изменения. Ставка налога вернется к 35% вместо предельных 30%, установленных с 1999 года. В корне изменится перечень расходов для исчисления налогооблагаемой прибыли. Прибыль будет рассчитываться как разница между доходами и расходами организации. Но подробнее об этом можно будет сказать лишь позже.