

МИНОБРНАУКИ РОССИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Иркутский государственный университет»  
Институт социальных наук

Ю.В. Борисова

ХРЕСТОМАТИЯ  
по дисциплине  
НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Иркутск 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

С.

С. Сайфиева, Российская система налогообложения: взгляд изнутри	3
Т. Н. Гаврильева, Налог на имущество физических лиц как база ожидаемого налога на недвижимость	9
В. А. Николаев, Перспективы децентрализации налоговых полномочий в России	21
И. Майбуров, Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи	30
Ю. Деденкова, Сравнительный анализ специальных налоговых режимов: оптимизация налогообложения	47
Е. Орлова, Вычеты по НДС, что нового?	56
С. Молодкина, Земельный налог при переводе земель из одной категории в другую	61
Т. Полякова, Поправки в налоговый кодекс РФ – досудебное урегулирование налоговых споров	66
С. Молодкина, Налог на прибыль при выплате вознаграждения по соглашению о переводе долга	71
Г.А. Гаджиев, Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов	76
А.В. Кириллов, Применение соглашений об избежании двойного налогообложения в Швейцарии: проблема толкования понятия beneficial owner	82

Заглавие статьи	Российская система налогообложения: взгляд изнутри
Автор (ы)	С. Сайфиева
Источник	Вопросы экономики, № 12, Декабрь 2012, С. 116-132

## РОССИЙСКАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ВЗГЛЯД ИЗНУТРИ

С. Сайфиева

Обычно при анализе эффективности налоговой системы и для оценки величины налоговой нагрузки рассчитывают долю налоговых доходов в ВВП. По мнению многих специалистов, чем она ниже, тем лучше налоговый климат страны (Шаталов, 2011. С. 4). Другие авторы считают, что "нельзя слепо заимствовать заморские рецепты в отношении выбора оптимального уровня налогообложения, так как в каждой стране своя, отличная от других стран, структура бюджетных расходов" (Симонов и др., 2008. С. 66).

В "Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов" (ОННП) впервые указано, что "сама по себе величина налоговых доходов бюджетной системы и соотношение этой величины с иными показателями (величина выручки, добавленной стоимости, валового продукта) не является характеристикой налоговой нагрузки, на основании сравнения которой с аналогичными показателями в других странах либо в других отраслях можно было бы делать выводы об уровне налоговых изъятий из частного сектора, обусловленном различными характеристиками налоговой системы". По нашему мнению, с одной стороны, чем выше доля налогов в ВВП, тем больший его объем перераспределяется через систему налогообложения и тем эффективнее налоговая система. Как следует из расчетов, представленных в таблицах 1 - 2, эффективность российской налоговой системы неуклонно повышается. Об этом свидетельствует профицит консолидированного бюджета, за исключением кризисных 2009 - 2010 гг. (более подробный анализ бюджетной и налоговой политики см. в: Сайфиева, 2012).

Таблица 1

**Доля налоговых доходов в ВВП в 2000 - 2011 гг. (в %)**

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
25,5	26,9	26,2	25,7	26,8	34,6	36,3	37,0	36,1	31,6	32,3	38,4

Таблица 2  
Сальдо консолидированного бюджета в 2000 - 2011 гг.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
ВВП в текущих ценах,						
млрд руб.	7305,6	8943,6	10 819,2	13 208,2	17 027,2	21 609,8
Сальдо бюджета,						
млрд руб.	137,6	264,3	97,0	173,8	760,2	1759,0
% ВВП	1,9	3,0	0,9	1,3	4,5	8,1
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ВВП в текущих ценах,						
млрд руб.	26 917,2	33 247,5	41 276,8	38 786,4	44 939,2	54 369,1

С другой стороны, только на основании расчета доли налоговых доходов в ВВП невозможно оценить действительную налоговую нагрузку на секторы экономики. Необходим комплексный анализ системы налогообложения в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности по следующим направлениям: анализ структуры ВВП по видам первичных доходов, оценка их налогового потенциала; сопоставление налоговой нагрузки с отраслевой структурой ВВП; расчет отраслевой структуры налоговых доходов.

Сначала нужно определить совокупную налоговую нагрузку в разрезе основных видов экономической деятельности и отраслей промышленности. В окончательном варианте совокупная налоговая нагрузка рассчитана в разрезе основных видов экономической деятельности по форме N 1-НОМ.

Отметим, что аналитическую работу в *отраслевом разрезе* существенно осложняет следующее обстоятельство. В связи с переходом от Общесоюзного классификатора отраслей народного хозяйства (ОКОНХ) к Общероссийскому классификатору видов экономической

деятельности (ОКВЭД) данные, ранее публиковавшиеся по отраслям, в дальнейшем приводятся по видам экономической деятельности<sup>3</sup>.

В настоящем исследовании строятся динамические ряды показателей, по которым отсутствует официальная методика перевода из ОКОНХ в ОКВЭД. Выход в свет в ноябре 2010 г. статистического сборника "Национальные счета в 2002 - 2009 гг." существенно облегчил аналитическую работу, поскольку в нем, впервые с 2003 г., выполнена *детализированная* разработка разделов ОКВЭД в разрезе 79 группировок<sup>4</sup>. В Приложении 4 данного сборника приведена таблица их соответствия<sup>5</sup>. Для обеспечения преемственности отраслевых показателей в динамических рядах при переходе от классификации ОКОНХ к классификации в разрезе 79 группировок ОКВЭД был разработан критерий сопоставления (Сайфиева, Ермилина, 2011. С. 51).

Для России характерна фрагментарность системы управления налоговым процессом. Отдельные виды налоговых платежей планируются, администрируются и контролируются многочисленными министерствами и ведомствами. Кроме того, за анализируемый период изменилась структура бюджетных доходов. Например, единый социальный налог (ЕСН), страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, доходы от внешнеэкономической деятельности с 01.01.2006 г. выведены из состава налоговых платежей. Поступление доходов от внешнеэкономической деятельности контролирует Федеральная таможенная служба<sup>6</sup>, что затрудняет получение официальной статистической информации о фактических выплатах таможенных пошлин в разрезе основных видов экономической деятельности.

Л. Н. Лыкова проанализировала зависимость свойств налоговой системы от структуры ВВП за период с 1992 по 2004 г. (Лыкова, 2005. С. 285 - 293). Поскольку основные налоговые реформы были осуществлены в 2001 - 2004 и 2009 - 2010 гг. и некоторые авторы (см., например: Пенухина и др., 2012) справедливо выделяют три основных этапа: 2001 - 2003 гг., 2004 - 2008 гг., 2009 г., представляет интерес дальнейшее исследование указанной зависимости. Структура ВВП по видам первичных доходов представлена в таблице 3.

За анализируемый период изменилась структура ВВП по видам первичных доходов. Так, доля официальной оплаты труда наемных работников возросла на 7 п. п., скрытая заработная плата - на 3,2, чистые налоги на производство и импорт - на 1,1 п. п., потребление основного капитала сократилось практически вдвое (на 3,8 п. п.); чистая прибыль и чистые смешанные доходы - на 7,5 п. п. В структуре ВВП повышается удельный вес оплаты труда наемных работников при снижении доли чистой прибыли и потребления основного капитала. Чистые налоги на производство и импорт колеблются в пределах 15 - 20% ВВП.

Как известно, различные составляющие структуры ВВП имеют разный налоговый потенциал, или налоговую отдачу. Безусловно,

сопоставлять налоговые поступления с элементами структуры ВВП, формирующими налоговый потенциал, не вполне корректно, но можно получить общее представление о соответствии действующей налоговой системы структуре ВВП.

Таблица 3  
Структура ВВП по видам первичных доходов

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ВВП,	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
в том числе:											
официальная оплата труда наемных работников	29,1	31,9	35,3	35,8	34,4	32,0	31,7	33,3	34,6	37,9	36,1
скрытая оплата труда и смешанные доходы	11,1	11,1	11,5	11,3	11,7	11,8	12,8	13,4	12,6	14,9	14,3
чистые налоги на производство и импорт	17,1	15,7	17,1	16,0	16,9	19,7	20,0	19,2	19,8	16,6	18,2
потребление основного капитала	8,2	8,1	7,8	7,3	6,5	6,0	5,1	4,9	4,8	5,1	4,4
чистая прибыль	34,5	33,2	28,3	29,6	30,5	30,5	30,4	29,2	28,2	25,5	27,0

Согласно СНС, оплата труда наемных работников "учитывается на основе начисленных сумм и включает в себя налоги на доходы и другие выплаты, которые подлежат уплате наемными работниками"<sup>7</sup>. Если исключить из расчета начисления на официальную заработную плату и учесть скрытую заработную плату, практически не охватываемую налогообложением, то налоговый потенциал указанного элемента структуры ВВП составит 23,7% ВВП в 2002 г.; 27,3 в 2009 г. и 24,6% ВВП в 2010 г. Колебания налогового потенциала оплаты труда вызваны, с одной стороны, ростом скрытой заработной платы (в 2,6 раза в реальном выражении по сравнению с уровнем 2000 г. и в 2,2 раза - с уровнем 2002 г.), а с другой - изменениями в социальном налогообложении (ставка единого социального налога (ЕСН) в 2001 - 2004 гг. составляла 35,6%, с 2005 г. понижена до 26,0%; с 01.01.2010 г. ЕСН отменен<sup>8</sup>, общая ставка страховых взносов повышена до 34%). При налогообложении доходов физических лиц (НДФЛ) с 2001 г. применяется шкала с основной ставкой 13%.

Существенный рост оплаты труда в структуре ВВП подтверждается положительной динамикой НДФЛ и ЕСН со страховыми платежами. Рост скрытой заработной платы в реальном выражении и увеличение ставки

страховых взносов привели к снижению налогового потенциала фонда оплаты труда в 2010 г.

Отметим существенное снижение доли чистой прибыли в ВВП. Этот показатель более корректно отражает изменение экономической прибыли хозяйствующих субъектов, чем налоговая или бухгалтерская прибыль.

Так, снижение чистой прибыли экономики и чистых смешанных доходов с 2000 по 2003 г. на 4,9 п. п. в структуре ВВП вызвало уменьшение поступлений от налога на прибыль на 1,5 п. п. ВВП. В относительно стабильный период с 2004 по 2006 г. при снижении налоговой ставки в 2002 г. с 35 до 24% налоговые поступления выросли на 1,1 п. п. ВВП. Незначительное снижение доли чистой прибыли в ВВП в 2007 и 2008 гг. привело к постепенному сокращению удельного веса налога на прибыль в ВВП. Наконец, существенное уменьшение доли чистой прибыли и чистого смешанного дохода до 24,7% ВВП в 2009 г. при снижении налоговой ставки до 20% (9,8 п. п. по сравнению с уровнем 2000 г.) обусловило двукратное сокращение доли поступлений от налога на прибыль в ВВП по сравнению с 2000 и 2008 гг. В 2010 г. незначительный рост доли чистой прибыли в ВВП вызвал сопоставимый рост удельного веса поступлений налога на прибыль в ВВП. Сокращение доли чистой прибыли в ВВП косвенно свидетельствует о снижении налогового потенциала указанного элемента структуры ВВП.

Доля чистого смешанного дохода в структуре ВВП по видам первичных доходов сокращается. По мнению Лыковой, "роль чистого смешанного дохода в ВВП достаточно сложно оценить с точки зрения той налоговой базы, которую он формирует" (Лыкова, 2005. С. 292). В России значительная доля доходов, составляющих чистый смешанный доход, в соответствии с действующим законодательством не подпадает под налогообложение; налога указанной категории сложны и в меньшей степени подвержены контролю. Сокращение доли чистого смешанного дохода в 2007 - 2008 гг. означает, что в период кризиса росла доля доходов населения, полученных от занятости по найму, и уменьшилась доля доходов, полученных от других видов экономической активности или в виде пассивных доходов.

Сокращение доли основного капитала в структуре ВВП по видам первичных доходов за анализируемый период (3,8 п. п.) при росте валовой добавленной стоимости косвенно свидетельствует о расширении налоговой базы и снижении тяжести налогового бремени. Как отмечает Лыкова, "данный компонент не является (не должен являться) объектом налогообложения и источником уплаты налогов" (Лыкова, 2005. С. 293).

Отрасль "промышленность" в настоящее время соответствует следующим разделам ОКВЭД: С - "Добыча полезных ископаемых", D - "Обрабатывающие производства" и E - "Производство и распределение электроэнергии, газа и воды".

За анализируемый период структура ВДС промышленности по видам первичных доходов изменилась. К сожалению, на основе имеющихся

статистических данных невозможно оценить скрытую заработную плату в промышленности, разделить чистую прибыль и чистые смешанные доходы.

В 2007 г. налог на прибыль был основным налогом для обрабатывающих производств (35,56%), торговли (44,6%), транспорта и связи (35,9%) и прочих видов деятельности (32,4%). В 2010 г. ситуация изменилась: он остался главным в структуре торговли (34,46%) и на транспорте и связи (30,14%), но в обрабатывающих производствах его доля существенно снизилась.

На НДС приходится основная часть налоговых платежей в секторе производства и распределения электроэнергии, газа и воды; в строительстве; на транспорте и связи. При этом удельный вес указанного налога в 2010 г. по сравнению с 2007 г. снизился. Отрицательное значение налога в сельском хозяйстве обусловлено возвратом НДС.

Значительную часть платежей обрабатывающего сектора (нефтеперерабатывающая и пищевая промышленность) в 2007 г. составили акцизы (23,72%). В 2010 г. их доля значительно возросла (32,08%).

Наибольший удельный вес региональных налогов в структуре совокупной налоговой нагрузки наблюдается в секторе производства и распределения электроэнергии, газа и воды (см. выше); химической и нефтехимической промышленности (8,82% в 2007 г. и 11,22% в 2010 г.); деревообрабатывающей промышленности (8,29% в 2007 г. и 11,0% в 2010 г.). Удельный вес местных налогов в структуре совокупной налоговой нагрузки промышленности незначителен.

Налогообложение в соответствии со специальными налоговыми режимами имеет наибольшее значение в отраслях промышленности с высоким удельным весом индивидуального предпринимательства: в деревообрабатывающей (4,74% в 2007 г. и 5,7% в 2010 г.) и легкой (5,93% в 2007 г. и 7,26% в 2010 г.).

При оценке налоговой нагрузки необходим "взгляд изнутри", что предполагает изучение уровня налогообложения в отраслевом разрезе. Проведенное исследование (анализ структуры ВВП по видам первичных доходов, оценка их налогового потенциала; сопоставление налоговой нагрузки с отраслевой структурой ВВП; расчет отраслевой структуры налоговых доходов) позволило в динамике комплексно оценить налоговый потенциал и уровень налогообложения по основным видам экономической деятельности и отраслям промышленности.



Заглавие статьи	Налог на имущество физических лиц как база ожидаемого налога на недвижимость
Автор (ы)	Т. Н. Гаврильева
Источник	ЭКО. Всероссийский экономический журнал, № 2, Февраль 2013, С. 142-157 <a href="http://dlib.eastview.com/browse/doc/28720451">http://dlib.eastview.com/browse/doc/28720451</a>

## НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ КАК БАЗА ОЖИДАЕМОГО НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ

Автор: Т. Н. Гаврильева

Ожидаемые нововведения в бюджетно-налоговом законодательстве России, вызванные как политическими факторами (перенос налогового бремени на "сверхпотребление", в том числе на элитную недвижимость), так и низкой бюджетной обеспеченностью, хроническим дефицитом местных бюджетов, обуславливают актуальность анализа проблем налога на имущество физических лиц. Этот вид местного налога предполагалось в 2012 г. заменить налогом на недвижимость, объединив с земельным. При этом новый налог должен был взиматься не исходя из суммарной инвентаризационной стоимости объекта<sup>1</sup>, а с его рыночной стоимости, которая не всегда связана с физическим износом. Как отмечают эксперты, нерешенность жилищной проблемы, изношенность значительной части жилого фонда России стимулируют спрос, а соответственно, и динамику цен.

Внедрение нового налога сдерживается, по мнению ряда экспертов, отсутствием государственного кадастра. Поправки в Налоговый кодекс РФ по результатам государственной кадастровой оценки недвижимости ожидалось к 2012 г., но хотя тестирование системы кадастровой оценки недвижимости началось еще в 2007 - 2009 гг. в Татарстане, Кемеровской, Тверской и Калужской областях, работа пока не завершена. Поэтому введение нового налога ожидается не ранее 2014 г., и только в тех субъектах РФ, где будет проведен полный кадастровый учет объектов недвижимости и утверждены результаты кадастровой оценки.

В зарубежных странах, как и в России, налогом на имущество облагаются недвижимость (земля, строения), транспортные средства. Налоговой базой за рубежом служит оценочная стоимость собственности (близкая к рыночной). В большинстве стран, так же как и в России, на федеральном уровне предусмотрена предельная ставка налога, например, в Австрии - 5%, Германии - 1%<sup>2</sup>.

В России налог на имущество физических лиц зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. Он уплачивается по ставкам, устанавливаемым нормативными актами

представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, в установленных федеральным законом пределах с учетом некоторых критериев. Так, постановлением Городского собрания депутатов г. Якутска от 25.11.2003 ПГС N 11 - 2 "О налоговой политике Городского округа "Город Якутск"" были установлены действующие по настоящее время налоговые ставки (табл. 1).

Как и в ряде зарубежных стран, в России сейчас происходит переход от обложения владельцев к обложению имущества. Ранее по имуществу, находящемуся в совместной собственности, сумма налога исчислялась владельцам по их доле. Сейчас за налоговую базу берется стоимость всего объекта, в данном случае налоговая ставка будет несколько выше, далее - рассчитывается сумма налога, а уже затем она пропорционально разделяется на всех владельцев.

*Таблица 1. Ставки налога на имущество физических лиц (строения, помещения и сооружения) на территории ГО "Город Якутск", %*

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, тыс. руб.	Пределы налоговых ставок	Ставка налога	
		жилое назначение	нежилое назначение
До 300	До 0,1	0,1	0,1
Свыше 300 - 500 (включительно)	От 0,1 до 0,3	0,11	0,3
Свыше 500 - 1000	От 0,3 до 2,0	0,31	1,5
Свыше 1000 - 1500		0,5	1,8
Свыше 1500 - 2000		0,8	2,0
Свыше 2000 - 2500		1,0	2,0
Свыше 2500		1,5	2,0

За детей налоги платят родители, поэтому искусственно "дробить" стоимость приобретаемой недвижимости за счет включения в состав собственников детей невыгодно.

В России федеральным законом установлены категории граждан, освобождаемых от уплаты налогов на все виды имущества, а также на строения, помещения и сооружения. Перечень льготных категорий граждан очень широк, самая многочисленная - пенсионеры, все лица, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном законодательством РФ. Представительные органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогам на имущество физических лиц, но на территории г. Якутска они никогда не применялись.

Данные проведенного аудита администрацией города в 2011 г. налоговых и неналоговых поступлений (автор данной публикации

привлекался к анализу налога на имущество физических лиц) позволили уточнить за 2008 - 2010 гг. налоговую базу (объекты и инвентаризационную стоимость), суммы начисленного налога и фактически предоставленных налоговых льгот по 1219 налогоплательщикам (около 2% от их общей численности в г. Якутске) (табл. 2). Были получены следующие основные выводы.

**Таблица 2. Основные показатели выборки налогоплательщиков**

<b>Показатель</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Количество объектов налогообложения	940	1180	1246
Численность налогоплательщиков, чел.	916	1153	1219
Количество правообладателей (справочно)	1870	2305	2430
Приобретение объектов налогообложения		268	86
Продажа объектов налогообложения		28	20
Средняя стоимость приобретения, тыс. руб.		421,02	651,66
Численность "стабильных владельцев" в 2008 - 2010 гг., чел.	897		
Стоимость имущества "стабильных владельцев", тыс. руб.	244149,0	334826,8	346114,6
Рост к предыдущему году, %		137,1	103,4
Численность владельцев, имеющих в собственности более 1 объекта налогообложения, в том числе:	92	128	141
2 объекта	81	113	122
3 объекта	10	14	17
4 объекта	1	1	1
6 объектов	0	0	1
Доля владеющих более 1 объектом недвижимости в численности налогоплательщиков, %	10,0	11,1	11,6
Количество объектов в собственности владельцев, имеющих более 1 объект недвижимости, всего	242	293	313
Средняя стоимость приобретения владельцами более 1 объекта недвижимости, тыс. руб.		422,1	1138,8
Средняя стоимость объектов налогообложения на 1 владельца, тыс. руб.	857,6	962,7	1166,4
Средняя сумма налога, начисленного владельцам более 1 объекта налогообложения, руб.	6132,9	4769,7	5148,9

Средняя сумма льгот, предоставленных владельцам более 1 объекта налогообложения, руб.	3255,5	2289,4	2548,9
Отношение льгот к начисленным налогам, %	53,1	48,0	49,5

1. *Удельный вес налога на имущество физических лиц в структуре налоговых доходов города невысок, как и в других российских муниципалитетах: в среднем 1,2 - 2,2%. Так, в 2010 г. поступления налога составили 51,9 млн. руб., налоговые доходы бюджета - 3356,8 млн. руб., а доходы бюджета с учетом поступлений финансовой помощи из бюджета республики - 7809,2 млн. руб. Что можно сделать на 52 млн. руб. в г. Якутске? Ничего выдающегося. Так, строительство одной школы, которых остро не хватает, оценивается в 150 - 200 млн. руб. Или же этих средств достаточно на содержание одного бюджетного учреждения с численностью около 100 - 120 человек. Следовательно, расходы на администрирование данного налога близки по величине к его сборам, а значит, теряется его экономический смысл. Тем не менее с 2007 по 2011 гг. поступления увеличились в 3,9 раза, уступив только налогу на добычу общераспространенных полезных ископаемых (рост - 66,8 раза), государственной пошлине (4,3 раза).*

2. В последние годы *отмечается постоянное "перевыполнение" плана.* Так, в 2007 г. было получено 175,95% от плана, в 2008 г. - 198,84%, в 2009 г. - 196,65%, в 2010 г. - 142,28%. Оно обусловлено тем, что при планировании поступлений на следующий финансовый год за основу принимались факт предыдущего года и действующий коэффициент пересчета восстановительной стоимости. В то время как налоговая база по имуществу физических лиц в г. Якутске росла в силу общего тренда - расширения рынка недвижимости и быстрого увеличения цен. Так, с 1 кв. 2008 г. по 4 кв. 2010 г. рост составил 149%. Существенное отклонение фактических показателей от плановых свидетельствует о недостатках в системе бюджетного планирования. В частности, перевыполнение плана в 2009 г. было обусловлено, в том числе, принятием поправочных коэффициентов пересчета восстановительной стоимости строений, помещений и сооружений, увеличивших налогооблагаемую базу (в дальнейшем такие нормативные документы в республике не принимались).

3. *В структуре налоговой базы преобладают объекты жилого фонда, удельный вес которых в 2010 г. в количестве объектов налогообложения составлял 94,3%; в общей инвентаризационной стоимости объектов, находящихся в собственности физических лиц, - 95,3%, в сумме налога, предъявленного к уплате, - 81,9%. В 2010 г. средняя стоимость жилого фонда на 1 налогоплательщика в группе до 500 тыс. руб. составляла 283,1 тыс. руб., в группе от 500 до 1000 тыс. руб. - 707,5 тыс. руб., в группе*

от 1500 до 2000 тыс. руб. - 1159,7 тыс. руб., в группе от 2000 до 2500 тыс. руб. - 2188,9 тыс. руб., в группе от 2500 тыс. руб. - 2851,3 тыс. руб.

4. Отмечается относительный рост нежилого фонда в структуре налоговой базы: с 12,1% в 2008 г. до 17,6% в 2010 г., связанный с тем, что строительный бум в г. Якутске в 2002 - 2004 гг. стимулировал и рынок коммерческой недвижимости. Тем не менее в структуре нежилого фонда преобладают недорогие объекты стоимостью до 300 тыс. руб. - преимущественно гаражи и дачи.

5. Если рассматривать налоговую базу без разделения на жилой и нежилой фонды, то наибольший удельный вес (42,8%) приходится на объекты, облагаемые по ставке 0,1 - 0,11%, далее следует группа, облагаемая по ставке 0,3 - 0,31% - 34,0%, удельный вес объектов налогообложения стоимостью выше 500,0 тыс. руб. - 23,2% (рис. 1).

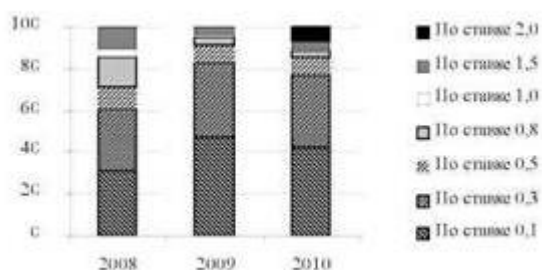


Рис. 1. Структура налоговой базы по стоимости налогооблагаемого имущества в 2008 - 2010 гг., %

Недвижимостью стоимостью выше 500,0 тыс. руб. в 2010 г. владели всего 9,7% от общего числа налогоплательщиков. Это позволяет сделать вывод о том, что суммарная инвентаризационная стоимость, являющаяся налоговой базой для исчисления налога, существенно ниже, чем рыночная стоимость объектов налогообложения. Сейчас на вторичном рынке города 500 тыс. руб. - это нижняя граница цены 1-комнатной квартиры в ветхом деревянном доме, в то время как ее инвентаризационная стоимость не превышает 100 тыс. руб. Динамика налоговой базы не соответствует реалиям локального рынка недвижимости. В целом рост налоговой базы за 2008 - 2010 гг. по группе стабильных собственников (897 человек из выборки, которые в рассматриваемый период не совершали сделок покупки или продажи) составил 41,2%, что было обеспечено введением новых коэффициентов пересчета восстановительной стоимости в 2009 г., а рыночная стоимость, согласно статистическим данным, выросла на 49%.

6. В Якутске достаточно велика численность налогоплательщиков, имеющих льготы и освобожденных от уплаты налога: в 2007 г. их удельный вес составлял 30,2%, в 2008 г. - 31,8%, в 2009 г. - 31,3%, в 2010 г. - 32,1%. В то же время удельный вес сумм налога, не поступивших в бюджет в связи с предоставлением налоговых льгот, в среднем достигает 45 - 46%. Несопоставимость ряда показателей объясняется тем, что некоторые

налогоплательщики владеют не одним объектом собственности (до 6 объектов), кроме того, собственность часто имеет долевой характер, количество собственников может достигать до 4 человек на единицу налогообложения. Также можно отметить несовершенство программных средств обработки данных налоговой отчетности, подвижность налоговой базы, сложности в обмене информацией между налоговым органом, регистрационной службой и муниципалитетом.

7. Прослеживается *тенденция к увеличению числа налогоплательщиков, обладающих более чем 1 объектом недвижимости*: в 2008 г. их удельный вес составлял 10,0%, в 2009 г. - 11,1%, в 2010 г. - 11,6%, что находится в русле стандартной инвестиционной стратегии российских домохозяйств. Это - стремление вложить деньги в недвижимость в целях их сохранения и приумножения. Но, помимо инвестиционных целей, есть и стремление обеспечить детей жильем на будущее, со временем часть объектов передается по наследству или в дар. Некоторые домохозяйства, имея в собственности квартиру, строят дом, переводят объекты дачной постройки в состав домовладений и т.д. В структуре собственников выделяются также владельцы, имеющие более двух объектов, их удельный вес не высок, в 2008 г. - 1,2%, в 2009 г. - 1,3, в 2010 г. - 1,6%. Поскольку законодательство пока не предусматривает никаких ограничений по суммарной стоимости объектов для льготных категорий и нет ограничений по социальным вычетам, то владельцы более 1 объекта недвижимости получают налоговые льготы. Анализ выборки показал, что отношение предоставленных налоговых льгот к начисленным налогам по данной категории в 2008 г. составило 53,1%, в 2009 г. - 48,0%, в 2010 г. - 49,5%.

8. По налогу на имущество *отмечается хроническая недоимка*, составлявшая в 2008 г. 31,94%, в 2009 г. - 14,57%, в 2010 г. - 33,64%, что позволяет использовать ее как своеобразный резерв при моделировании эффективной ставки налогообложения. По мнению автора, высокий уровень недоимки, а иначе говоря, отказ от своевременной оплаты налога на имущество, объясняется двумя основными причинами: для некоторых групп они слишком низкие, и налогоплательщики забывают о необходимости их уплаты, а для других - слишком высокие и представляются несправедливыми, из-за чего возникает стремление их минимизировать.

9. Неравномерное распределение налогоплательщиков и объектов налогообложения по группам налоговых ставок, когда основная их часть приходится на первые 3 группы (ставки - 0,1%, 0,11% и 0,31%) (табл. 3), а уровень платежей по остальным ставкам резко возрастает, позволяет сформулировать *вывод об избыточности количества действующих ставок*. Согласно действующему нормативному акту для жилого фонда в г. Якутске их было предусмотрено 7, для нежилого - 5 ставок. Дифференцированная шкала налога наряду с достаточно широкими слоями льготных категорий населения вызвали стремление реальных собственников переоформить

объекты недвижимости на лиц, имеющих льготы (пенсионеров). Более того, отношение льгот к сумме начисленного налога у налогоплательщиков, облагаемых по повышенным ставкам, зачастую выше, чем у налогоплательщиков с низкими ставками. Так, в 2010 г. этот показатель у группы, облагаемой по ставке 0,8%, составил 29,0%, по ставке 1,0% - 100,0%, по ставке 1,5% - 39,7%, по ставке 2,0% - 90,2%.

**Таблица 3. Платежи в бюджет без учета налоговых льгот на 1 налогоплательщика по жилому фонду, руб. в год**

	2008	2009	2010
Денежные доходы населения ГО "Город Якутск", руб. в год		191296,24	
Средние налоговые выплаты по ставкам 0,1 и 0,11% в год, руб.	172,26	272,27	274,99
Отношение к денежным доходам населения, %		0,14	
Удельный вес в численности налогоплательщиков, %	89,18	81,87	81,93
Средние налоговые выплаты по ставке 0,31%, руб.	785,17	1602,23	1595,84
Отношение к денежным доходам населения, %		0,84	
Удельный вес в численности налогоплательщиков, %	9,67	16,65	16,59
Средние налоговые выплаты по ставке 0,5%, руб.	1 982,38	3 238,90	3 174,78
Отношение к денежным доходам населения, %		1,69	
Удельный вес в численности налогоплательщиков, %	0,86	1,27	1,28
Средние налоговые выплаты по ставке 0,8%, руб.	3 630,41	6 348,99	6 693,53
Отношение к денежным доходам населения, %		3,32	
Удельный вес в численности налогоплательщиков, %	0,21	0,15	0,15
Средние налоговые выплаты по ставке 1,0%, руб.	7020,86	14628,75	14628,75
Отношение к денежным доходам населения, %		7,65	
Удельный вес в численности налогоплательщиков, %	0,06	0,04	0,04

Средние налоговые выплаты по ставке 1,5%, руб.	12573,08	12990,46	13036,78
Отношение к денежным доходам населения, %		6,79	
Удельный вес в численности налогоплательщиков, %	0,03	0,02	0,02

Было проведено сравнение с нормативной практикой ряда других муниципалитетов РФ. Данные по уровню налоговых ставок и муниципальным, т.е. дополняющим федеральные, налоговым льготам в ряде муниципалитетов, позволяют сформулировать следующие выводы:

- количество налоговых ставок по жилому фонду варьируется от 3 до 6, по нежилому фонду - от 3 до 5;

- в некоторых муниципалитетах налоговые ставки и уровни налоговой базы для жилого и нежилого фонда не дифференцированы;

- в большинстве муниципалитетов установлены максимальные налоговые ставки для нежилого фонда, исходя из верхней границы, предусмотренной федеральным законом. Для жилого фонда, как правило, ставки более низкие;

- около половины муниципалитетов предоставляют дополнительные муниципальные налоговые льготы как для отдельных социальных групп (сироты, многодетные семьи), так и по стоимости и типу использования налогооблагаемого имущества (Новосибирск, Благовещенск, Владивосток);

- уровни налоговых ставок не зависят от качества фонда. Например, ставки для г. Магадана, где значителен износ жилого фонда, выше, чем в заново отстроенном г. Грозный: по имуществу стоимостью до 300 тыс. руб. - в 1,43 раза, от 300 до 500 тыс. руб. включительно - в 2 раза, свыше 500 тыс. руб. - в 3,3 раза. Поэтому на величину налоговых ставок в большей степени влияет острота проблем текущего наполнения бюджета, а не стремление стимулировать локальные рынки недвижимости.

В связи с высокой рыночной стоимостью жилых и нежилых помещений в г. Якутске, а также активизацией жилищного строительства, к 2014 г. прогнозируется, что значительное количество объектов налогообложения по своей инвентаризационной стоимости будет приближаться к максимальным ставкам. Наряду с быстрым ростом коммунальных платежей это может повлечь дальнейший рост недоимки по налогу.

Полученные выводы позволили сформулировать ряд предложений по совершенствованию налогообложения имущества физических лиц на территории ГО "Город Якутск".

В структуре денежных расходов увеличивается доля текущих расходов и обязательных платежей и разнообразных взносов. Если в 2000 г. удельный вес данных расходов суммарно составлял 64,8%, то в 2009 г. - 76,8%<sup>3</sup>. Расходы на приобретение недвижимости в общей структуре



расходов населения пока крайне незначительны, это - "очень тонкий слой масла в сложном бутерброде", но они есть и растут. При прогнозировании налоговой базы можно использовать не только коэффициент перерасчета восстановительной стоимости, но и индекс количества плательщиков налога по данным отчетов ИФНС формы 5-МН<sup>4</sup>, а также другие показатели, характеризующие локальный рынок недвижимости: прогноз динамики цен на первичном и вторичном рынках, динамику ипотечного кредитования и т.д. В комплексе это позволит сократить отклонения между плановыми назначениями и фактическими показателями, а, следовательно, и повысит качество бюджетного планирования муниципалитета.

Налог на имущество физических лиц и земельный налог должны устанавливаться с учетом численности групп налогоплательщиков в муниципалитете, исходя из градации налоговой базы. Эти группы должны быть относительно равномерны по численности. Например, в 2010 г. 75% объектов налогообложения со ставками 0,1 и 0,11% (стоимостью до 500,0 тыс. руб.) обеспечивали 34,0% поступлений, от 500,0 до 1000,0 тыс. руб. - 23 и 51%, от 1000,0 до 1500,0 тыс. руб. - 2 и 11%, а свыше 1500,0 руб. - 0,3 и 5% соответственно. При этом уровень налоговых платежей для имущества с инвентаризационной стоимостью более 1000,0 тыс. руб. резко возрастает. С учетом среднемесячных денежных доходов населения в г. Якутске в 2009 г. в размере 15941,4 руб., было рассчитано отношение выплат по налогу к годовым доходам (табл. 3). Относительно малая величина налога для большинства населения (в 2009 г. в среднем за год - 272,27 руб.) приводит к росту недоимки, граждане зачастую забывают их своевременно оплачивать. В то же время для остальных 25% собственников платежи по налогу были установлены на непропорционально высоком уровне.

С учетом исходных условий и выработанных рекомендаций, автором данной работы были обоснованы несколько вариантов ставок по жилому и нежилому фонду. Предпочтительным из них был вариант, предполагающий:

- укрупнение уровней инвентаризационной стоимости с 7 для жилого фонда и 5 для нежилого фонда до 3;

- для жилого фонда были предусмотрены следующие ставки: 0,1% - для имущества стоимостью 300 тыс. руб., 0,2% - от 300 до 500 тыс. руб., 0,35% - свыше 500 тыс. руб.;

- для нежилого фонда также были снижены ставки: 0,1%- для имущества стоимостью 300 тыс. руб., 0,3% - от 300 до 500 тыс. руб., 1,0% - свыше 500 тыс. руб.

За счет повышения ставок на имущество стоимостью от 300 до 500 тыс. руб. прогнозируется положительный бюджетный эффект для ГО "Город Якутск". Поступления должны вырасти на 5,4%, суммарный прирост налоговых поступлений - 3178,7 тыс. руб., а рост расходов населения на оплату налога на имущество физических лиц будет ниже прогнозируемого индекса роста потребительских цен (105,6%)<sup>5</sup>. Сокращение уровня и

степени дифференциации ставок будет стимулировать рынок недвижимости, позитивно скажется на снижении недоимки. Для категорий налогоплательщиков, которые ранее облагались по максимальным ставкам в 1,5% и 2%, уровень налоговых платежей будет кратно сокращен.

Результаты анализа нормативной и бюджетной практики по налогу на имущество на примере отдельного муниципалитета позволяют определить основные факторы, которые должны учитываться при разработке и внедрении налога на недвижимость.

Следует улучшить уровень администрирования налогов, имеющих имущественный характер. Пока в конкретном субъекте РФ и отдельном муниципалитете не будет полностью сформирован земельный кадастр, а к каждому кадастровому номеру "прикреплен" ИНН собственников, введение налога на недвижимость будет невозможным. Таким образом, перспективы перехода прямо увязываются с надежностью и функциональностью информационной системы, которая должна находиться в ведении нескольких федеральных и местных ведомств - органов государственной регистрации, кадастра, налоговой службы и муниципалитетов. *Расходы на администрирование данного налога будут достаточно высокими.*

Переход на налог на недвижимость должен сопровождаться также и некоторыми изменениями в системе бюджетного планирования и прогнозирования, на уровне как субъекта РФ, так и муниципалитетов. Необходимы дополнительные исследования по мониторингу локальных рынков недвижимости, разработка и применение правил бюджетной практики с учетом тех или иных региональных особенностей. Это - состояние жилого и нежилого фонда, доходность коммерческой недвижимости и другие. Целесообразно делегировать эту функцию комитетам (министерствам) экономики субъекта РФ, которые в рамках ежегодного прогноза социально-экономического развития могут в виде рекомендаций доводить прогноз локальных рынков недвижимости до муниципалитетов. Возможно, стоит предусмотреть более высокие ставки налога для быстро развивающихся городских агломераций, низкие - для депрессивных территорий.

Следует сохранить верхнюю границу налога на недвижимость, зафиксировав ее федеральным актом, так как подавляющая часть муниципалитетов России сталкивается с проблемой бюджетного дефицита. Но эта граница будет зависеть от того, примут в качестве налоговой базы инвентаризационную или рыночную стоимость недвижимости. В первом случае размер ставки, скорее всего, не превысит 2 - 4%, во втором - он должен быть существенно ниже.

Высокий уровень ставок будет психологически допустим, а значит, и эффективен, только в том случае, если государство или местные власти и через 20 - 30 - 50 лет будут гарантировать налогоплательщику возможность улучшения жилищных условий за счет бюджета. Например, останутся программы расселения из ветхого и аварийного жилого фонда, которые

реализуются сейчас. Но сама возможность столь длительного кредита доверия весьма призрачна. Или же необходимо в наиболее полном объеме ввести бессрочную частную (коллективную) собственность на землю.

Поскольку муниципалитеты сопротивляются закреплению земли за ТСЖ, предпочитая арендные отношения, сделать это будет достаточно сложно. Но эту практику менять необходимо. По мнению автора, *оптимальный уровень ставки налога на недвижимость должен быть таким, чтобы налоговые платежи не превышали 3 - 5% от среднего годового денежного дохода домохозяйств в данном муниципалитете*. Выплаты также не должны превышать некий психологический максимум, который в абсолютном выражении для крупных городов с высокими среднедушевыми доходами больше, чем в небольших городах или депрессивных селах. Чрезмерно низкий уровень ставок по налогу на недвижимость не даст никакого бюджетного эффекта. Если он, как и сейчас, не будет превышать 1 - 2%, а суммарно, с земельным налогом, - 3 - 4% налоговых доходов муниципалитета, то от этого вида налогообложения из-за достаточно высокой стоимости администрирования можно даже отказаться. Достаточно будет его уплачивать один раз - при приобретении объекта или участка, и пусть эта разовая выплата будет заложена в стоимость, а, следовательно, и в ипотечный кредит.

Резервы по налогу на недвижимость в настоящее время существенны, общий объем поступлений можно увеличить в 3 - 5 раз, целевым ориентиром должно быть 10 - 12% от общих налоговых доходов среднего российского муниципалитета (например, города с численностью 100 - 300 тыс. человек). А добиться этого можно *не только за счет пересмотра ставок или налоговой базы, но и отказа от масштабных налоговых льгот*. Необходимо принятие принципиального решения. Как показал анализ, реальные собственники недвижимости, в том числе дорогой, коммерческой, имеют все возможности вывести её из-под налогообложения.

Налогообложение имущества не должно нести несвойственные ему социальные функции. Несмотря на непопулярность, это можно сделать только за счет отказа от тотального льготирования пенсионеров. Сейчас средний размер начисленного налога для 75% налогоплательщиков не превышает в г. Якутске 300 руб. в год. При этом около 30 - 40% всех налогоплательщиков освобождены от уплаты налога, так как получают пенсии. По данным отделения Пенсионного фонда, средний размер назначенных пенсий в РС (Я) на 1 октября 2011 г. составлял 11340,8 руб. в месяц без учета региональных социальных доплат<sup>6</sup>. Таким образом, средний доход пенсионера (а значительная часть из них еще и работает) превышает 130 тыс. руб. в год. Следовательно, 300 руб. для этой социальной группы не является столь уж существенной суммой. Если в 1991 г., когда был принят федеральный закон, пенсии были невысоки, их быстро съедала инфляция, то за последние годы они существенно выросли, регулярно индексировались, зачастую опережая рост оплаты труда.

Кроме того, в России крайне низкий относительно других стран порог пенсионного возраста, а в Якутии он еще ниже: для женщин - 50 лет и мужчин - 55 лет с учетом общего трудового стажа в 20 и 25 лет соответственно. И многие граждане в этих возрастах успешно занимаются бизнесом, имеют коммерческую недвижимость. Поэтому *льготы по налогу должны быть или принципиально отменены или предоставляться крайне узкой категории населения*. Предложения о том, что при переходе на налог на недвижимость можно ввести некий налогооблагаемый минимум, например, в виде 1 объекта на семью, учитывая то, что удельный вес владельцев с более чем одним объектом недвижимости невелик, не даст никакого существенного бюджетного эффекта.

В то же время при разработке нормативной базы по единому налогу на недвижимость следует более точно разграничить налоговую базу. Дачи и гаражи, которые используются в основном для личного потребления, должны быть отделены от коммерческой недвижимости (торговые и офисные помещения, ларьки, базы, кабинеты, производственные объекты и гаражи и т.д.), которая приносит своим владельцам стабильный рыночный доход, в том числе и в виде арендной платы. Для нежилой недвижимости с разным целевым назначением должны применяться разные налоговые ставки.

Заглавие статьи	Перспективы децентрализации налоговых полномочий в России
Автор (ы)	В.А. Николаев
Источник	ЭКО. Всероссийский экономический журнал, № 2, Февраль 2013, С. 102-113

## ПЕРСПЕКТИВЫ ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПОЛНОМОЧИЙ В РОССИИ

Автор: В. А. Николаев

Хотя проблемы межбюджетных отношений активно обсуждаются научным сообществом и экономистами-практиками еще со второй половины 1990-х годов, вопросы взаимоотношений органов государственной власти и местного самоуправления по поводу разграничения налогов и распределения средств между бюджетами до сих пор весьма актуальны. Одна из причин - неэффективность сформировавшейся за годы реформ системы межбюджетных отношений и ее основного элемента - налоговых полномочий.

### **Недостатки в распределении налоговых полномочий**

Преобладание в межбюджетных отношениях выравнивающей функции не способствует социально-экономическому развитию страны и тормозит проведение модернизации экономики, поскольку в бюджетах субъектов РФ и муниципальных образований из-за высокой централизации налоговых полномочий на федеральном уровне отсутствуют достаточные для этого финансовые средства.

В среднесрочной перспективе предполагается децентрализация полномочий, в том числе налоговых, в пользу регионов и муниципалитетов с целью качественного осуществления ими своих социально-экономических функций и создания условий для успешного развития. Тем не менее в последние годы концентрация налоговых доходов на федеральном уровне и уровне субъектов Федерации усиливается при снижении доли налоговых доходов местных бюджетов в консолидированном бюджете страны. Так, с 2000 г. по 2010 г. доля налоговых доходов местных бюджетов в налоговых доходах консолидированного бюджета России сократилась с 18,4% до 7,2%. Доля налоговых доходов федерального бюджета увеличилась на 1%, достигнув предельного уровня в период между началом крупномасштабной налоговой реформы в 2001 г. и началом реформы местного самоуправления. В большей степени выгоды от налоговых преобразований получили регионы, доля налоговых поступлений которых в консолидированном бюджете РФ увеличилась на 10,2%, т.е. в 1,4 раза.

Процесс усиления доминирования федерального уровня при распределении налоговых полномочий в ущерб экономическим интересам субфедерального уровня, негативно отразившийся на реализации потребностей муниципалитетов, вследствие практически полной потери налоговых полномочий, обусловил:

- усиление зависимости нижестоящего уровня общественной структуры от финансовых поступлений с вышестоящего уровня власти;
- увеличение диспропорций между налоговыми доходами и расходами по бюджетам разных уровней, обострение социальной напряженности;
- огромные встречные потоки, устойчивую склонность субъектов РФ к иждивенчеству и стремление заручиться поддержкой федерального центра;
- отсутствие у региональных и местных органов власти законодательно закрепленной бюджетно-налоговой автономии, снижение их ответственности за исполнение расходных полномочий в полном объеме;
- утрату заинтересованности субнациональных органов в росте налогооблагаемой базы на своей территории и уменьшение возможностей по проведению самостоятельной социально-экономической политики.

#### **Реформы на примере края**

Чтобы создать новую систему межбюджетных отношений на основе уточнения разграничения бюджетных и налоговых полномочий между органами власти разного уровня, улучшения экономического положения муниципальных образований, в 2005 г. началась реформа федеративных отношений и местного самоуправления. Внесенные в налоговое и бюджетное законодательство изменения поменяли всю систему налогов и сборов в РФ и способы их распределения. Это положительно отразилось на налоговых поступлениях в бюджет. Покажем это на примере Ставропольского края (табл. 1).

**Таблица 1. Структура поступлений налогов и сборов, собираемых на территории Ставропольского края, в бюджетную систему РФ за 2006 - 2011 гг., %**

<b>Показатель</b>	<b>006</b>	<b>007</b>	<b>008</b>	<b>009</b>	<b>010</b>	<b>011</b>
Федеральный бюджет	8,5	5,7	1,7	7,5	6,7	7,8
Бюджет края	4,0	2,6	6,7	9,4	1,0	0,9
Местные бюджеты края	7,5	1,7	1,6	3,1	2,3	1,3
Всего	00	00	00	00	00	00

**Рассчитано по:** Форма N 1-НМ УФНС России по Ставропольскому краю "Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных

обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации" за 2006 - 2011 гг. URL: [http:// www.r26.nalog.ru/statistic/sv\\_otch26/3626948/](http://www.r26.nalog.ru/statistic/sv_otch26/3626948/).

Доля зачислений налоговых поступлений, собираемых на территории Ставропольского края, в бюджет края за рассматриваемый период увеличилась на 6,9%, а в бюджеты муниципальных образований - на 3,8%. Доля налоговых поступлений в федеральный бюджет сократилась на 10,7%. В результате изменилось соотношение распределения общей суммы налоговых доходов, собираемых в бюджеты всех уровней, но опять не в пользу муниципалитетов, что наглядно подтверждает пример г. Пятигорска.

Так, в 2001 г. в бюджете города оставалось 40% всех налоговых платежей, в 2011 г. - только 23%. Краевая доля увеличилась в 2,9 раза - с 15% до 44%, достигнув своего максимума в 2008 г. - 51%. Доля федерального бюджета сохранялась в диапазоне 40%.

Оценка последствий проводимых налоговых преобразований, к сожалению, по-прежнему свидетельствует о *сохраняющейся централизации налоговых полномочий, наметившейся тенденции к концентрации налоговых доходов на уровне субъекта Федерации и незначительной роли налогов в формировании местных бюджетов.*

Вышесказанное свидетельствует об острой необходимости децентрализации системы налоговых полномочий и доходов в современной экономике России в пользу муниципалитетов, ее адаптации к изменяющимся потребностям общества, в соответствии и пропорционально объему и сложности задач, решаемых на всех уровнях общественной структуры.

Проблема оптимального разграничения налоговых полномочий между государственными и муниципальными органами власти характерна для всех демократических государств с многоуровневой системой управления, от ее рационального решения зависят эффективность системы местного самоуправления, реализация принципа федерализма в самом важном звене общественной структуры, непосредственно связанном с жизнеобеспечением граждан. Вопрос разграничения налоговых полномочий между уровнями власти представляет существенную сложность, поскольку налоговым полномочиям свойствен противоречивый характер воздействия на национальную экономику. С одной стороны, они позволяют исключить деструктивные процессы между субъектами бюджетной системы, а с другой - обуславливают отрицательное влияние на бюджеты разных уровней власти.

К сожалению, состояние налоговой политики в современной России, отсутствие опыта реального федерализма, ориентация во многих случаях на конъюнктурные интересы приводят к многочисленным ошибкам, не позволяющим рационально распределить налоговые полномочия. Исключить ошибки и непродуманные действия как в центре, так и на местах позволит принятие принципов разграничения налоговых полномочий, которые в сочетании с интересами налогоплательщиков создадут условия

для реализации экономических интересов каждого уровня власти и ответственности за принятые ими решения.

### **Управление налоговыми доходами муниципалитета**

Выработанные мировой практикой принципы распределения налоговых полномочий между уровнями государственной и муниципальной власти достаточно противоречивы, их реализацию в российских условиях осложняет однозначность интерпретаций закрепления налоговых полномочий по тому или иному налогу за соответствующим уровнем власти. Одновременное использование таких принципов, как мобильность налоговой базы, ее стабильность, равномерность размещения, социальная справедливость, экономическая эффективность, достаточность, в России невозможно из-за национальных, социальных, географических, политических и экономических особенностей развития нашей страны. Применительно к каждому отдельному субъекту Федерации и муниципалитету различные варианты распределения налогов между уровнями власти в соответствии с этими принципами не дадут одинаковых результатов по причине дифференциации налоговой базы регионов и муниципалитетов.

Определить направления совершенствования системы налоговых полномочий в такой огромной и неоднородной стране, как Россия, возможно посредством их моделирования на основе постоянной адаптации методов и принципов разграничения и распределения налоговых полномочий с приоритетными целями развития государства и максимального согласования экономических интересов публично-правовых образований.

Нами была использована имитационная модель управления налоговыми доходами муниципалитета, адаптированная к действующему законодательству, которая может описать состояние местного бюджета и последствия распределения налоговых полномочий, обеспечивает возможность визуального сравнения результатов, полученных при разных вариантах распределения налоговых полномочий. Гибкость модели позволяет вводить и исключать статьи доходов.

В целях анализа из трех типов муниципальных образований мы остановились на муниципальных округах, поскольку для них характерен расширенный перечень налоговых доходов, объединяющий их виды, характерные как для поселений, так и для муниципальных районов, а выбранный городской округ относится к муниципалитетам со средним уровнем бюджетной обеспеченности. Поэтому в качестве источника данных для модели используются бюджет г. Пятигорска<sup>4</sup> и форма N 1-НМ отчетности Инспекции ФНС России по г. Пятигорску Ставропольского края<sup>5</sup>.

При моделировании были учтены связанные между собой параметры: виды налогов, нормативы их отчисления по уровням бюджетной системы, суммы налоговых поступлений. Зависимости в модели между видами



налогов, нормативами их отчисления в местный бюджет и суммами доходов приняты, исходя из условий 2010 г.

Используя эластичный подход в разграничении налоговых полномочий и распределении налоговых доходов между уровнями государственной и муниципальной власти, мы ввели в модель следующие налоги: налог на имущество физических лиц; земельный; налог на имущество организаций; транспортный; государственная пошлина; налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения; единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности; единый сельскохозяйственный налог; НДСЛ; налог на прибыль организаций.

Первый вариант распределения налоговых полномочий соответствует положениям Бюджетного и Налогового кодексов РФ, действующим до 01.01.2012 г., без учета регионального законодательства об установлении дополнительных нормативов отчислений в местные бюджеты, который при сумме утвержденных расходов бюджета г. Пятигорска в размере 2 573 443,88 тыс. руб. обеспечивает потребности муниципалитета лишь на 31% (табл. 2).

**Таблица 2. Налоговые поступления в доходы бюджета г. Пятигорска в соответствии с федеральным законодательством, тыс. руб.**

Налог	Поступило налогов в консолидированный бюджет Ставропольского фая	Норматив отчисления, %	Налоговые поступления в местный бюджет
На имущество физических лиц	31 768	100	31 768
Земельный	104 944	100	104 944
На имущество организаций	226 228	0	0
Транспортный	83 143	0	0
Государственная пошлина	11 052	100	11 052
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	196 959	0	0
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	152 458	100	152 458
Единый сельскохозяйственный налог	316	70	221
На доходы физических	1 696 281	30	508 884

лиц			
На прибыль организаций	1 146 060	0	0
ВСЕГО	3 649 209	-	809 328

Второй вариант составлен в соответствии с пропорциями распределения поступлений налогов, собранных на территории г. Пятигорска в 2010 г., уже с учетом дополнительных нормативов налоговых отчислений, установленных региональным законодательством. Относительно базового варианта нормативы зачисления в местный бюджет увеличены по НДФЛ - с 30 до 40%; налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, - с 0 до 56%; единого сельскохозяйственного налога - с 70 до 100%; налога на имущество организаций - до 10%; транспортного налога - до 100%, что повысило уровень покрытия расходов на 15 п.п.

В третьем варианте увеличены нормативы отчислений по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налогу на имущество организаций - до 100%, снижен норматив по НДФЛ до федерального 30%-го предела (действовал до 01.01.2012 г.). В итоге налоговые доходы стали составлять 51 % расходов бюджета городского округа.

Все последующие вариации связаны с изменением третьего варианта моделируемых решений в отношении нормативов отчислений по НДФЛ и налогу на прибыль организаций. Налоговые доходы по четвертому и пятому варианту расширены за счет зачисления в местный бюджет налога на прибыль организаций в размере 2-и 5%-й налоговой ставки, как это было с 2002 по 2004 гг. и в 2001 г. соответственно. Такое сочетание налоговых полномочий позволит обеспечить финансирование 55 и 60% расходов г. Пятигорска. В шестом варианте относительно третьего увеличен норматив отчислений по НДФЛ до 50%, а в седьмом - до 100%. При этом уровень налоговых доходов составил 64 и 97% расходов бюджета муниципального образования соответственно.

Анализ показывает, что гарантированные федеральным законодателем налоговые доходы города составляют третью часть от необходимых для финансирования расходов среднестатистического местного бюджета, в которых на местные налоги приходится одна шестая часть. Участие субъекта Федерации в межбюджетном регулировании налоговых доходов дает примерно половину от того, что обеспечивают федеральные гарантии, а это в четыре раза больше по сравнению с долей местных налогов в расходах местного бюджета (рис. 2).

### **Предложения**

В сложившейся ситуации необходимо создать независимые условия для функционирования местного сообщества, предоставить муниципальным

органам власти налогово-бюджетную самостоятельность, соразмерно с которой они должны нести ответственность за социально-экономическое развитие своих территорий. В этой связи в российскую централизованную модель разграничения налоговых полномочий целесообразно постепенно включать некоторые элементы децентрализованной модели.

Следуя избранной методологии, требуется изменить конструкцию налоговой системы. В состав местных налогов, исходя из принципов стабильности налоговой базы, ее низкой мобильности и экономической эффективности, следует включить налог на имущество организаций, часть транспортного налога, взимаемого с физических лиц, а также делегировать все совокупные налоги с последующей передачей всех полномочий по ним.

В долгосрочной перспективе расширить налоговые полномочия муниципалитетов возможно путем закрепления в федеральном налоговом законодательстве местных сборов, с правом федерального законодателя устанавливать обязательные элементы по ним. В целях обеспечения развития местной инфраструктуры и ответственности за ее формирование местным органам власти рациональнее вводить плату за обустройство территорий путем осуществления разовых платежей, например, установления сбора на благоустройство, чем использовать другие источники финансирования капитальных вложений.

Муниципалитетам необходимо предоставить право вводить сбор, взимаемый, по аналогии с курортным, с физических лиц, прибывающих на территорию эколого-курортных и туристско-рекреационных регионов, в места расположения объектов культурно-исторического наследия. Введение сбора не ухудшит социально-экономическое положение его плательщиков и не приведет к изменению их рыночного поведения, следовательно, сбор не будет оказывать отрицательного влияния на эффективность экономики, к тому же он будет носить целевой характер - направляться на содержание и развитие собственной территории.

Вместе с тем реализация этих предложений в условиях ограниченных возможностей введения налога на игорный бизнес в большинстве регионов приведет к фактическому исчезновению региональной налоговой системы, поскольку в составе региональных налогов останется только транспортный, имеющий сугубо фискальную функцию. В таком случае предлагается использовать следующие варианты децентрализации налоговых полномочий.

Во-первых, с учетом методологии перераспределения налоговых полномочий права по регулированию налога на игорный бизнес следует передать на федеральный уровень с зачислением поступлений по нему в федеральный бюджет, установив статус федерального налога.

Во-вторых, при существовании закрытого перечня региональных налогов и отсутствии у субъектов РФ полной свободы в определении ставок по ним, возможности субфедеральных органов власти по мобилизации собственных доходов представляются весьма ограниченными. В то же

время, исходя из требований обеспечения относительно равной налоговой нагрузки на налогоплательщиков всех территорий и простоты налоговой системы, радикальное расширение налоговых полномочий государственных органов субъектов РФ представляется нецелесообразным.

В-третьих, в НК РФ следует установить ставку по НДС для субъектов РФ, что будет способствовать повышению самостоятельности региональных бюджетов и ответственности органов власти за состоятельность своей административно-территориальной единицы.

В-четвертых, результаты моделирования отчетливо показывают значительную роль НДС в формировании доходов местного бюджета. Предусмотренное Бюджетным кодексом РФ снижение с 2012 г. норматива зачисления НДС в местные бюджеты до 20% отрицательно повлияет на доходную базу муниципалитетов, усилив концентрацию налоговых доходов на региональном уровне.

Относительно налога на доходы физических лиц подчеркнем, что, являясь федеральным, тем не менее он с 2002 г. в полном объеме зачисляется в территориальные бюджеты. При этом субфедеральные органы власти не имеют законодательных полномочий по изменению налоговой базы или ставки по этому налогу. Особенность заключается в том, что для муниципалитетов НДС приобрел статус основного бюджетобразующего налога, а нормативы отчислений по данному налогу в местные бюджеты до начала реформы местного самоуправления были дифференцированы, сильно варьировались, и не всегда в положительную сторону. Ситуация изменилась, когда федеральным бюджетным законодательством за местными бюджетами была зафиксирована обязательная доля в поступлениях от НДС в размере 30%. В нашем случае это санкционировало ежегодное снижение со стороны региональных властей нормативов отчислений с 88% в 2002 г. до 40% в 2011 г.

В 2011 г. поступления НДС в доходах бюджета г. Пятигорска составили 30%, а без учета безвозмездных поступлений - 46%. В 2012 г. ввиду очередных "нововведений" эта доля снизилась до 23%, в результате чего потери местного бюджета, по предварительным оценкам, составят около 100 млн. руб.

Для бюджета города выпадающая сумма соответствует 51% расходов на ЖКХ или 37% местных расходов на здравоохранение. При этом снижение нормативов отчислений по НДС сопровождается увеличением доли безвозмездных поступлений в 1,5 раза, усиливая фактическую зависимость муниципального образования от вышестоящих органов власти.

Следует заметить, что муниципалитеты, не обладая какими-либо полномочиями по НДС, тем не менее могут оказывать воздействие и регулировать поступления по данному налогу. В этом случае использование долевых налогов для межбюджетного регулирования вместо дотационных форм такого регулирования пресекает иждивенческие настроения на местах и повышает заинтересованность органов власти нижестоящего уровня в

наращивании налогового потенциала на подведомственной территории, что в интересах и вышестоящих органов власти, получающих свою долю отчислений от таких налогов.

В целях исключения "регионального произвола" и реализации принципа экономической эффективности следует сохранить основные полномочия по НДФЛ за федеральным уровнем. Ставка по НДФЛ должна делиться в равных пропорциях между субъектами РФ и муниципальными образованиями, с закреплением в БК РФ положений о распределении фиксированной процентной доли от региональной ставки в местные бюджеты пропорционально численности населения муниципального образования. В долгосрочной перспективе, исходя из принципа социальной справедливости, необходимо вернуться к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц.

В-пятых, наряду с изменением массы налоговых начислений, маневрированием способами и формами обложения, дифференциацией ставок налогов и изменением сферы их распространения, одним из ключевых компонентов налоговых полномочий являются налоговые льготы, которые следует причислить к обязательным элементам налогообложения при установлении налогов и сборов с целью расширения их влияния на экономическое развитие страны.

В современных условиях развития российской экономики следует *систематизировать и унифицировать механизмы налоговых льгот, сделать их действительно работающими и перспективными как для налогоплательщиков, так и для государства в целом.* Например, отменить лимиты суммы, на которые уменьшаются платежи по каждому налогу, расширить перечень оснований для предоставления льгот, упростить процедуру и увеличить сроки их предоставления, а также полностью освободить от налогообложения. Только активное использование налоговых льгот всеми уровнями власти способно уменьшить нестабильность и направить развитие научно-технического прогресса в русло, содействующее росту эффективности всей экономической системы страны.

Последовательная децентрализация налоговых полномочий будет способствовать укреплению налогового потенциала субъектов РФ и муниципальных образований, обеспечению их устойчивого экономического роста, созданию долгосрочных стимулов к конкуренции между региональными властями в развитии экономической активности, предпосылок их включения в формирование прогрессивной модели социально-экономической системы России.

Заглавие статьи	Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи
Автор (ы)	Игорь Майбуров
Источник	Общество и экономика, № 4, Апрель 2013, С. 71-91 <a href="http://dlib.eastview.com/browse/doc/31229359">http://dlib.eastview.com/browse/doc/31229359</a>

## ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ РАСХОДОВ И ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ: МЕТОДОЛОГИЯ РЕШЕНИЯ ЗАДАЧИ

Игорь Майбуров

В "Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации..."<sup>1</sup> перед Минфином поставлена сложнейшая задача, касающаяся оптимизации налоговых льгот. В частности, необходимо сформировать практику оценки результативности действия налоговых льгот, которая бы позволяла принимать решения об их продлении или отмене, а также создать систему оценки потерь бюджетных доходов в результате применения налоговых льгот для их учета в качестве налоговых расходов бюджетов при планировании (разработке) бюджетов и составлении отчетов об их исполнении. При этом данная задача сопровождается целевой установкой правительства РФ, чтобы в обозначенной среднесрочной перспективе доклад о "налоговых расходах" бюджетов и их эффективности в обязательном порядке сопровождал бы представление проектов законов о бюджете на очередной год на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.

Если учесть, что данная задача в нашей стране (да и в целом на постсоветском пространстве) не проработана еще ни теоретически, ни практически, вырисовывается в целом картина нереальности проведения в обозначенные сроки сколько-нибудь объективной оценки всех налоговых расходов и оценки эффективности действия всей совокупности налоговых льгот. А эта, требующая соответствующего анализа и оценки совокупность значительна, если, конечно, понимать льготы в широком контексте как любые стимулирующие налоговые механизмы. По предварительным оценкам Минфина РФ, в 2009 г. общее количество рассматриваемых налоговых стимулирующих механизмов составляло 191 пункт, из них 60 - по налогу на прибыль организаций, 80 - по налогу на добавленную стоимость, 20 - по налогу на имущество, 16 - по земельному налогу, 12 - по налогу на

добычу полезных ископаемых и 3 - по сборам за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов<sup>1</sup>.

Значительным тормозом реализации данной задачи является, во-первых, методологический вакуум в сфере идентификации и оценки налоговых расходов, а также в сфере оценки эффектов и эффективности применения разнонаправленных налоговых льгот, а во-вторых, отсутствие самой системы, которая бы осуществляла мониторинг и оценку этих показателей. По сути, нет пока ответов на вопрос: кто и как эту задачу будет выполнять?

В данной статье попытаемся обозначить некоторые методологические решения задачи оценки налоговых расходов и эффективности налоговых льгот, оставив за кадром организационно-технические аспекты данной проблемы.

Как известно, налоговые льготы не являются идеальным инструментом государственного регулирования и стимулирования приоритетных процессов. Значительное использование налоговых льгот снижает нейтральность налоговой системы; увеличивает издержки налогового администрирования, а как следствие - снижает эффективность налоговой системы; дифференцирует налоговую нагрузку между разными отраслями и категориями налогоплательщиков, а следовательно, снижает справедливость системы; усложняет конструкцию налогов и саму систему в целом. Альтернативным инструментом является прямое бюджетное финансирование (субсидии, гранты, кредиты), которое чаще всего демонстрирует большую адресность и гибкость в стимулировании.

Конкуренция между инструментами налогового и бюджетного стимулирования очевидна, она обуславливает необходимость выбора предпочтения тем или иным инструментам. Но выбор этот должен делаться не на основе теоретических умозаключений и качественных предположений, как это делается сейчас, а в результате сравнительного анализа эффективности действия альтернативных инструментов и количественных оценок (причем оценок не только прямых, но и побочных эффектов). Следует заметить, что использование инструментов бюджетного стимулирования давно уже сопровождается более или менее действенным контролем за расходованием и оценкой эффективности их использования. Использование же налоговых стимулов обременено лишь контрольными процедурами со стороны налоговых органов, квалиметрирование налоговых расходов и оценка эффективности их применения в России, в отличие от большинства развитых стран, все еще не производится.

Для успешного решения поставленной правительством РФ задачи, необходимо вначале теоретически проработать весь комплекс проблем, связанных с использованием налоговых льгот. В их числе необходимость приоритетного решения следующих проблем:

- \* формирование нового понимания сути налоговой льготы;
- \* выработка нормативных структур по всем налогам;

- \* идентификация всего перечня отступлений от нормативных структур как налоговых расходов;
- \* разработка методологии квалиметрии этих налоговых расходов;
- \* разработка методологии оценки эффективности осуществления налоговых расходов;
- \* выработка новых подходов к составу статистически поддерживаемых государством показателей и самой статической отчетности.

Некоторые из этих проблем уже активно обсуждаются (в т.ч. на налоговых симпозиумах и конференциях)<sup>1</sup>, но большинство из них пока еще остается за кадром исследовательского поиска.

Далее будет предложен оригинальный методологический подход к оценке налоговых расходов и оценке эффективности их осуществления. Вместе с тем подчеркнем, что оригинальность его касается лишь способов оценки расходов и эффективности. Сам же подход зиждется на известной "концепции налоговых расходов", 40-летняя позитивная практика использования которой в США и странах ОЭСР<sup>2</sup> подтверждают необходимость следования развивающимся экономикам в русле данной концепции.

Вообще оценка самих расходов и их эффективности - это две самостоятельные масштабные проблемы, но они последовательно взаимосвязаны: вторую проблему не решить без первой. Кроме того, эти две проблемы имеют разный масштаб решения. Они необходимы как для оценки налоговых расходов и их эффективности в целом по стране, так и для оценок по отраслям, регионам и муниципалитетам, а также для оценок по каждой льготе (статье налоговых расходов). При этом решение как первой, так и второй проблемы сопряжено с рядом вопросов, не решенных даже теми странами, которые уже давно реализуют на практике концепцию налоговых расходов, не говоря уже о тех, кто недавно присоединился или только собирается присоединиться к данному процессу.

**Что такое налоговые расходы?** Разработчик "концепции налоговых расходов" С. Сюррей утверждал, что любой налог состоит из двух элементов (частей). Первая часть представляет собой структурные нормы, необходимые для нормального функционирования налога. Вторую часть представляют нормы, вводящие специальные льготы. Он писал, что "эти нормы, часто называемые налоговыми стимулами (*tax incentives*) или налоговыми субсидиями (*tax subsidies*), представляют отступления от нормальной структуры налогов и разработаны в пользу конкретных отраслей, видов деятельности или групп налогоплательщиков. Они принимают множество форм, например, постоянное исключение из налогооблагаемого дохода, вычеты, отсрочка налоговых обязательств, налоговые кредиты или специальные ставки налога. Какой бы ни была их форма, эти отступления от нормативной структуры налогов представляют собой государственные расходы на льготлируемые виды деятельности или



группы налогоплательщиков, осуществляемые через налоговую систему, а не через прямые расходы, предоставление займов или других форм государственной помощи".

Существует множество определений налоговых расходов - практически каждая страна использует собственное. Т. Малинина провела скрупулезный анализ этих определений и выделила четыре характерных признака. "Налоговые расходы - по мнению Т. Малининой:

1) представляют собой упущенные налоговые доходы, то есть ведут к снижению доходов бюджета;

2) возникают из установленных налоговых льгот и освобождений относительно базовой (нормативной) структуры налогов;

3) служат для реализации целей государственной социально-экономической политики;

4) являются альтернативой прямым государственным расходам"<sup>2</sup>.

По нашему мнению, первые два признака видятся действительно необходимыми для идентификации налоговых расходов, последние же два - избыточными. Но требуется еще один - дополнительный признак - создание каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков. Это очень важный признак, поскольку позволяет рассматривать базовую структуру налогов как такую, которая изначально не содержит каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков, представляя собой некую идеальную теоретическую конструкцию налога.

Вместе с тем ОЭСР рекомендует различать базовую и нормативную структуры налогов. Если базовая структура налога должна демонстрировать однозначность и универсальность восприятия для разных стран, то нормативная структура призвана отражать национальную специфику применения налога, т.е. те нормы, которые в данной стране признаются неотъемлемыми элементами данного налога, хотя и не являются таковыми в рамках базовой структуры. И, соответственно, эти нормы не могут считаться налоговыми расходами в данной стране. Такое разграничение представляется очень важным и перспективным моментом, позволяющим адаптировать теоретические базовые конструкции налогов к сложившимся национальным практикам их применения, а в итоге - более точному определению того самого эталона, относительно которого производится национальная идентификация налоговых расходов и их более точный расчет.

Например, базовой структурой налога на доходы принято считать полный (всеобъемлющий) доход по модели Шанца-Хейга-Саймонса (*Schanz-Haig-Simons comprehensive income*). На этом, в частности, настаивал С. Сюррей. Данная модель, как известно, предусматривает обложение налогом разницы между доходами и расходами, понесенными в процессе получения этих доходов. Вместе с тем, эта модель предусматривает обложение в равной мере всех доходов, получаемых из

всех источников: заработной платы; доходов от предпринимательской деятельности; доходов от капитала (дивидендов, процентов, ренты); наследства, дарения; трансфертов из бюджета (пенсий и социальной помощи); вмененной ренты за пользование собственным жильем; благ, произведенных и потребленных в домохозяйстве или собственной фирме, и других доходов. Администрировать на практике такую модель налога вряд ли возможно.

Нормативной же структурой российского налога на доходы можно считать обложение в разной мере (применяются разные ставки) различных видов доходов, а также обложение только части полного дохода по модели Шанца-Хейга-Саймонса. В частности, из полного дохода исключается обложение: вмененной ренты за пользование собственным жильем; благ, произведенных и потребленных в домохозяйстве или собственной фирме. Таким образом, исключаются чаще всего именно те части дохода, которые практически невозможно администрировать. Соответственно, при использовании в качестве эталона не базовой, а нормативной структуры налога эти отклонения не должны рассматриваться как налоговые расходы (льготы). Таким образом, можно предложить следующие определения.

*Базовая структура налога* - это совокупность структурных элементов (норм), обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая не создает каких-либо преимуществ для определенных видов деятельности или групп налогоплательщиков.

*Нормативная структура налога* - это совокупность структурных элементов (норм) и отклонений от них, обеспечивающих в целом такую конструкцию налога, которая адаптирована к практической реализации в условиях действующей национальной системы налогового администрирования и при этом в наибольшей степени соответствует принципу минимизации административных расходов.

*Налоговые расходы* - это упущенные налоговые доходы бюджетной системы в связи с применением законодательством различных отклонений от нормативной структуры налогов, которые при этом обеспечивают какие-либо преимущества определенным видам деятельности или группам налогоплательщиков.

**Оценка налоговых расходов.** Итак, оценка налоговых расходов должна производиться по отдельной статье (конкретной льготе), по конкретному налогу, по видам налогов, по всей совокупности налогов и сборов. Ниже представлена последовательность оценки налоговых расходов по конкретному налогу. Такая оценка должна включать несколько последовательных операций:

*во-первых*, разработку нормативной структуры данного налога в разрезе всех основных его элементов (состава налогоплательщиков, объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, налогового периода, порядка и сроков уплаты);

*во-вторых*, составление полного перечня отклонений от нормативной структуры данного налога (эти отклонения и будут являться статьями налоговых расходов);

*в-третьих*, выбор метода количественной оценки налоговых расходов и способа практической оценки;

*в-четвертых*, получение (расчет) статистических показателей, необходимых для количественной оценки по выбранному методу и способу;

*в-пятых*, количественную оценку налоговых расходов по данному налогу.

Общая оценка налоговых расходов будет являться итогом суммирования количественных оценок этих расходов по всей совокупности налогов и сборов.

Что касается выбора метода оценки налоговых расходов, то Обзор лучших практик ОЭСР говорит о возможном использовании трех методов:

1) оценка налоговых расходов *по упущенным доходам*. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму налоговых доходов, которую бюджетная система недополучит в результате введения (или недополучает в результате действия) той или иной льготы;

2) оценка налоговых расходов *по восстановленным доходам*. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму налоговых доходов, которую бюджетная система, наоборот, дополнительно получит в результате предполагаемой отмены той или иной льготы. Предусматривает довольно сложный учет поведенческих эффектов экономических агентов, обусловленных отменой льготы;

3) оценка налоговых расходов *по эквивалентным расходам*. Данный метод предполагает оценку налоговых расходов как сумму прямых расходов бюджета, которую необходимо выплатить всем налогоплательщикам, использующим льготу, чтобы их совокупный доход после налогообложения в условиях замены данной льготы соответствующим трансфертом из бюджета сравнялся бы с тем, который у них был в условиях применения этой льготы.

Наибольшую практическую востребованность имеет метод упущенных доходов. По оценкам специалистов, он наиболее прост и надежен. Практический способ расчета налоговых расходов по этому методу можно предложить следующий. Для оценки уже действующей льготы необходимо считать разницу между суммой налога, которая была бы получена при отсутствии анализируемой налоговой льготы, и фактически получаемой суммой налога, которая поступает в бюджетную систему в условиях действия льготы. Кроме того, эта разница должна корректироваться на величину дополнительных издержек налогового администрирования, обусловленных администрированием льготы, и дополнительных издержек налогового согласования, обусловленных практическим применением этой льготы налогоплательщиками.

**Оценка годовых налоговых расходов по анализируемой льготе.** Формула для такого расчета будет иметь следующий вид.

$$NR^i = НП_{6/а}^i - НП_а^i + \Delta ИНА^i + \Delta ИНС^i,$$

где  $NR^i$  - налоговые расходы  $i$ -го года, в котором вводится (действует) данная льгота;

$i$  - год, в котором вводится (действует) данная льгота;

- сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы в  $i$ -м году введения (действия) льготы (если используются данные по году  $i-1$ , необходима их коррекция и приведение к  $i$ -м году);

- сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы в  $i$ -м году ее введения (действия);

$\Delta ИНА^i$  - прирост издержек налогового администрирования, обусловленный дополнительными затратами государства на администрирование льготы в  $i$ -м году ее введения (действия);

$\Delta ИНС^i$  - прирост издержек налогового согласования, обусловленный дополнительными затратами налогоплательщиков на применение льготы в  $i$ -м году ее введения (действия).

**Оценка налоговых расходов по анализируемой льготе за период.** Для целей оценки эффективности действия конкретной льготы необходимо оценивать налоговые расходы не за один год, а за период от ее введения до проявления эффекта -  $t$ . Тогда все показатели суммируются по годам. При этом для сопоставимости они приводятся к одному моменту времени дисконтированием. Упрощенная формула будет иметь следующий вид:

$$\sum_{i=1}^t NR^i = \sum_{i=1}^t НП_{6/а}^i - \sum_{i=1}^t НП_а^i + \sum_{i=1}^t \Delta ИНА^i + \sum_{i=1}^t \Delta ИНС^i,$$

где - сумма налоговых расходов за период времени  $t$ ;

$t$  - период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы.

Учет временного лага действия льготы и издержек налогового администрирования, без сомнения, повышают точность оценки. Но даже рассчитанная таким непростым способом сумма налоговых расходов по конкретной льготе будет иметь погрешности. Основные источники этих погрешностей:

\* данный способ учитывает лишь первичные последствия предоставления налоговой льготы, учесть ее вторичное влияние на изменение налоговой базы, в частности, вследствие изменения поведения получателей льготы, не представляется возможным;

\* не всегда точно можно определить величину налога, которую теряет государство, предоставив налогоплательщикам ту или иную налоговую льготу, особенно если льгота эта действует давно;

\* сложность точной оценки времени  $t$  в части окончания периода действия льготы может приводить к тому, что в качестве такового периода будут использовать либо срок действия льготы, либо любой протяженный период (например, 5 - 6 лет), когда заведомо эффект льготы должен проявиться. Все эти допущения будут снижать точность оценки;

\* точная оценка прироста издержек налогового администрирования и налогового согласования сама по себе затратная и непростая задача, упрощенные процедуры будут, скорее всего, игнорировать учет этих показателей.

**Исходные требования к оценке эффективности льгот.** При выработке такой методологии возникают особенно значительные проблемы. Если оценивать налоговые расходы большинство развитых стран научилось (этот процесс совершенствуется там уже несколько десятилетий, в первую очередь в США), то адекватно оценивать эффективность этих налоговых расходов ни одно правительство еще не научилось. Более того, известны мнения, что научно обоснованной методологии оценки эффективности применения льгот создать практически не возможно. Причин тому несколько. Сформулируем их.

*Во-первых*, в процессе предоставления льготы невозможно предсказать, как завершатся процессы ее переложения в каждом конкретном случае, т.е. кому в конечном итоге достанется эта льгота, кто окажется ее конечным бенефициарием. Процессы переложения в налогообложении вообще трудно поддаются исследованию и точному описанию. Все это относимо и к переложению льгот. Даже по факту многолетнего функционирования той или иной льготы нельзя идентифицировать, кто является ее конечным бенефициарием, не говоря уж о том, чтобы предсказать ее будущее поведение, т.е. невозможно спланировать, как вновь вводимая льгота будет переложена. Эта проблема не значима для льгот по налогам с физических лиц (НДФЛ, транспортного и на имущество), в отличие от льгот по налогам с юридических лиц. Например, льгота в виде ускоренной амортизации предоставляется конкретному предприятию, оно снижает свои обязательства по налогу на прибыль, но высвободившиеся средства тратит не на покупку основных средств, а, к примеру, на повышение зарплаты работников. Тем самым, конечным бенефициарием данной льготы вдруг становятся лица, которым эта льгота совсем не предназначалась.

*Во-вторых*, не определенным является временный лаг проявления эффекта после введения соответствующий льготы, который (лаг) может быть специфичным для каждой льготы, т.е. не совсем ясно, когда должен начать проявляться ожидаемый эффект от льготы. Следует отметить, что наличие значительного временного лага между введением льготы и

получением реального эффекта от ее действия является характерной особенностью этого вида преференций. Идентификация временного лага необходима, чтобы адекватно соотносить соответствующие налоговые расходы данного периода (года) с соответствующим эффектом (бюджетным, экономическим, социальным) того периода, в котором начинает проявляться этот эффект. Правильное временное соотнесение налоговых расходов и эффектов обязательное (если мы говорим об адекватной оценке) требование для адекватной оценки льгот.

Например, инвестиционный налоговый кредит предоставляется под внедренческую деятельность предприятия в  $i$ -м и  $i+1$  годах. Даже если непосредственно внедренческий процесс, допустим, идеально перекрывает срок двухлетнего кредита, то разного рода эффекты начнут проявляться с разными временными лагами в силу объективных временных процессов. Реальное расширение налоговой базы начнется существенно позже - после пуско-наладочных работ, выхода на мощность производства, близкую к планируемой, отлаживания логистическо-сбытовых операций и т.п. Таким образом, увеличение налоговых поступлений реально начнется, допустим, на 4-й год, а повышение уровня жизни населения данной местности проявится с еще большим лагом в 5 - 6 лет. Как в этом случае соотносить налоговые расходы и соответствующий эффект? Если производить все расчеты по году осуществления этих расходов, то эффект будет заведомо отрицательным и эффективность тоже, а если правильно идентифицировать временной лаг, то и итоги оценки эффективности могут стать принципиально иными.

Отсюда следует один принципиальный вывод: эффективность льготы может быть определена только за полный период  $t$  - от ее введения до конца действия (хотя и этот вывод небесспорен - эффекты могут проявляться и после завершения применения льготы). Учет этого требования станет особенно важным в условиях перехода к тотальному установлению срока действия льгот и оценке эффективности в период их ограниченного применения, с последующей обязательной экспертизой на целесообразность пролонгации их действия.

*В-третьих*, кроме идентификации и учета временного лага в условиях значительной инфляции возникает еще проблема разной стоимости сопоставляемых налоговых расходов данного периода с соответствующим эффектом (бюджетным, экономическим, социальным) того периода, в котором начинает проявляться этот эффект. Необходимо приведение посредством дисконтирования сопоставляемых величин к одному периоду времени.

*В-четвертых*, не всегда понятным является насколько получаемый эффект от внедрения той или иной льготы очищен от действия других (объективных и субъективных) факторов, которые приводят к образованию аналогичного эффекта вне зависимости от применения льготы. Таким образом, требуется предварительная очистка эффекта, получаемого от

применения льготы, от эффекта, образующегося в результате действия как общего экономического процесса, так и других инструментов во всей их совокупности: стимулирующих (бюджетных субсидий, например), регламентационных и др.

Например, как очистить эффект от применения льготы в виде освобождения в течение 3 лет от обложения налогом на имущество организаций в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, от эффекта введения таких же объектов в результате общего хода НТП и естественного желания предприятия снизить свои издержки на электроэнергию. По идее, подход к подобной очистке эффекта должен состоять в трехэтапном алгоритме. На первом этапе требуется первоначальная идентификация эффекта вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, который достигается без действия льготы. На втором этапе - идентификация эффекта, который достигается при абсолютно тех же условиях, но в условиях действия льготы. И, наконец, третий этап - получение очищенного эффекта посредством вычитания из эффекта, который достигается в условиях действия льготы, эффекта, который достигался бы в тех же условиях, но без действия льготы. Это очень сложный процесс, поскольку условия двух разных временных периодов всегда очень плохо сопоставимы в силу естественного хода НТП.

*В-пятых*, необходимо учитывать процесс взаимозависимости некоторых налоговых баз, приводящий к тому, что льгота по одному налогу может влиять на изменение поступлений по другому налогу, по которому эта льгота не вводилась. Таким образом, вследствие взаимопроникновения налоговых баз льгота, вводимая по конкретному налогу, поражает также совсем другой налог. Взаимозависимыми, например, являются базы по НДС и социальным взносам, а также по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций и транспортному налогу. Например, льготы по налогу на прибыль в виде ускоренной амортизации уменьшают не только сам налог на прибыль в начальные периоды эксплуатации основных средств, но также деформируют обязательства организации по налогу на имущество, поскольку остаточная стоимость основных средств начинает изменяться не линейно. Данный процесс может вносить заметные искажения при определении определенных видов эффективности льгот (бюджетной, фискальной). Еще более очевидна взаимозависимость налоговых баз по НДС и прибыли, поэтому любая льгота по НДС будет деформировать также обязательства организации по прибыли.

Проблема измерения эффективности налоговых расходов требует поиска адекватных показателей эффективности налоговых льгот. Складывающаяся в России практика оценки очень скудна и методологически не проработана. Она формируется пока в пионерном порядке на уровне муниципалитетов, реже - субъектов РФ. При этом складывающаяся практика региональной и местной оценки льгот строится

по принципу "хотьбы наугад". Проанализировав более 20 таких методик, можно сделать следующие выводы.

1. Типовой методики не существует. Каждый муниципалитет разрабатывает свои показатели и критерии отбора льгот для применения.

2. Как правило, оцениваются показатели бюджетной и социальной эффективности, первый - количественно, второй - качественно.

3. Оценку эффективности, чаще всего, подменяют оценкой годового эффекта как некоего валового показателя, например, прироста налоговой базы в результате применения льготы.

4. Ни одно из перечисленных выше требований к оценке эффективности данные методики не учитывают.

**Суть предлагаемого подхода.** Оценку эффективности налоговых льгот предлагается проводить исходя из определения экономической, социальной, фискальной, а также бюджетной эффективности. При этом важно представлять, что расчеты по разным видам эффективности в целом по действию всей совокупности налоговых льгот мало зачем нужны (разве что для аргументации эффективности налогового стимулирования в целом). Важны в первую очередь оценки эффективности по каждой конкретной льготе, в отдельных случаях - по группе льгот, по которым достигаются однообразные или однонаправленные - на решение одной задачи - эффекты. При этом мы не будем учитывать факторы переложимости налогов, но предлагается учитывать временной лаг действия льготы, инфляцию, процесс взаимовлияния налоговых баз, а также наличие других факторов, влияющих на получение данного эффекта.

Кроме того, важно понимать, что при введении льготы не должны проявляться все виды эффектов. Проявляться то они все равно будут, но величина и даже знак будет разным. И нельзя требовать положительных оценок всех видов эффектов от какой-либо конкретной льготы (за исключением бюджетного эффекта). Потому и следует считать разные эффекты, поскольку цели у каждой льготы разные, а потому нормальной будет ситуация, когда по льготе будет достигаться один или два эффекта, в т.ч. бюджетный эффект. Такая льгота должна считаться эффективной.

Предложим оригинальный методологический подход к определениям соответствующего вида эффектов и эффективности налоговых льгот.

**Фискальный эффект налоговой льготы** должен представлять собой прирост последующих налоговых доходов над текущими налоговыми расходами. Под превышением налоговых доходов понимается разница между суммой налоговых поступлений по ряду взаимозависимых налогов, исчисляемой в условиях предоставления льготы в периоде, когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, и суммой налоговых поступлений при отсутствии льготы в аналогичном по длительности периоде до ее введения. Все показатели считаются за период  $t$ , при этом, конечно же, они должны дисконтироваться к одному периоду времени. Если искомое значение положительное и больше суммы налоговых расходов (т.е.



доходы бюджета больше расходов на льготу - потерь бюджета), то предоставление данной льготы имеет фискальный эффект, если

$$\Phi \mathcal{E} = \sum_{i=1}^t \text{НП}'_a - \sum_{i=1}^t \text{НП}'_{b/a},$$

где  $\Phi \mathcal{E}$  - фискальный эффект налоговой льготы;

- сумма налоговых поступлений от налогоплательщиков, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы, за период времени  $t$  лет;

$t$  - период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы.

**Фискальная эффективность налоговой льготы** представляет собой отношение фискального эффекта от предоставления льготы, полученного в периоде  $t$ , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, к сумме налоговых расходов этого же периода  $t$ .

$$\mathcal{E}_{\text{фиск.}} = \frac{\Phi \mathcal{E}}{\sum_{i=1}^t \text{НР}'_i} = \frac{\sum_{i=1}^t \text{НП}'_a - \sum_{i=1}^t \text{НП}'_{b/a}}{\sum_{i=1}^t \text{НР}'_i},$$

где  $\mathcal{E}_{\text{фиск.}}$  - фискальная эффективность налоговой льготы.

Если то анализируемая налоговая льгота фискально неэффективна, если  $\mathcal{E}_{\text{фиск.}} = 1$ , т.е. прирост налоговых поступлений равен налоговым расходам, значит, данная льгота фискально нейтральна, и только

если т.е. прирост налоговых поступлений превышает налоговые расходы, такая льгота фискально эффективна.

**Социальный эффект налоговой льготы** проявляется в повышении уровня жизни населения, сохранении и развитии социально значимых сфер деятельности, формировании благоприятных условий жизнедеятельности для социально незащищенных слоев населения, сохранении и создании новых рабочих мест. Проявления этого эффекта для территории, в принципе, понятны, однако точная количественная оценка - затруднительна. Основных причин тому две.

Во-первых, необходимость очистки этого эффекта от общего естественного фона повышения уровня жизни и улучшения социального самочувствия населения территории, что сделать достаточно сложно, поскольку на данной территории может быть несколько предприятий (и льготы, конечно, у них могут быть разные), формирующих данный эффект. Но главную погрешность обуславливает достижение анализируемого эффекта за счет финансирования бюджетной системой социальных программ.

Во-вторых, отсутствие единого показателя социального самочувствия населения какой-либо территории, по простоту которого сверх

естественного прироста можно было бы судить о социальном эффекте действия какого-либо дополнительного стимула на данной территории. Конечно же, существуют интегральные показатели ООН "индекс качества жизни" и "индекс развития человеческого потенциала", но поддерживаются они только в межстрановом измерении. По муниципалитетам и регионам эти показатели не рассчитываются органами статистики. Здесь необходимо использовать целый комплекс известных показателей, отражающих в динамике качество жизни населения данной территории.

Итак, точный расчет социального эффекта представляется затрудненным. Для ряда льгот чисто производственной направленности этот эффект будет практически отсутствовать (например, освобождение от налогообложения НДС ввоза на территорию РФ технологического оборудования, аналоги которого не производятся в РФ, не будет сопровождаться сколько-нибудь заметным социальным эффектом). В этом случае социальный эффект для таких льгот будет нулевым. Для приблизительной оценки льгот социальной направленности можно предложить два подхода.

*1-й основной подход.* Если можно для льгот социальной направленности установить соответствующие территориальные социальные показатели (например, льготирование труда инвалидов будет хорошо коррелировать с показателями занятости инвалидов и уровнем оплаты труда инвалидов применительно к соответствующей территории), тогда социальный эффект анализируемой льготы следует оценивать по динамике стоимостных оценок этих показателей. Данная динамика будет адекватно отражать искомый эффект налоговой льготы в условиях неизменного объема бюджетного финансирования соответствующей социальной программы. При существенном изменении бюджетного финансирования необходимо осуществлять соответствующую коррекцию прироста показателей.

В результате социальный эффект может быть представлен как итог превышения социальных показателей в условиях предоставления льготы за период времени  $t$  над соответствующими показателями в условиях ее отсутствия. Для того, чтобы социальный эффект имел место эта разница

должна быть больше суммы налоговых расходов за этот же период:

Логика требования положительной разницы состоит в том, что при отсутствии этой разницы бюджету выгоднее будет самому достичь данного эффекта на деньги, которые должны поступить в виде налога в условии отсутствия данной налоговой льготы.

$$CЭ = \sum_{i=1}^t CП'_i - \sum_{i=1}^t CП'_{6i,л},$$

где  $CЭ$  - социальный эффект налоговой льготы.

*2-й вспомогательный подход.* В тех случаях, когда между социальными показателями и льготами социальной направленности трудно установить строгое соответствие (в частности, когда динамику социальных показателей обуславливает однонаправленное действие не одной, а нескольких льгот), необходимо социальный эффект считать по нескольким льготам, а потом делить его на число льгот, его формирующих.

$$CЭ = \frac{\sum_{i=1}^l СП'_a - \sum_{i=1}^l СП'_{б/л}}{n},$$

где  $n$  - число льгот, формирующих данный социальный эффект.

**Социальная эффективность налоговой льготы** представляет собой отношение социального эффекта от предоставления льготы, полученного в периоде  $t$ , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, к сумме налоговых расходов этого же периода  $t$ .

$$\mathcal{Э}_{соц.} = \frac{CЭ}{\sum_{i=1}^l НР^t} = \frac{\sum_{i=1}^l СП'_a - \sum_{i=1}^l СП'_{б/л}}{\sum_{i=1}^l НР^t},$$

где  $\mathcal{Э}_{соц.}$  - социальная эффективность налоговой льготы.

Если то анализируемая налоговая льгота социально неэффективна, если  $\mathcal{Э}_{соц.} = 1$ , т.е. стоимостный прирост социальных показателей равен налоговым расходам, значит, данная льгота социально нейтральна, и только если стоимостный прирост социальных показателей превышает налоговые расходы, такая льгота социально эффективна.

**Экономический эффект налоговой льготы** проявляется в увеличении финансовых ресурсов налогоплательщика, которые находятся в его распоряжении в связи с отсутствием необходимости перечислять эти средства в бюджет государства в виде налогов. Это может значительно улучшить финансовое состояние предприятия, обеспечив более высокую платежеспособность и ликвидность, решить задачи ускоренной модернизации основных фондов, увеличить прибыль и т.п. Данный эффект проявляется в опережающей динамике инвестиций в основной капитал, в расширении и обновлении производства и технологий в целях увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создании новых рабочих мест (в т.ч. модернизированных мест), увеличении прибыли.

Экономический эффект должен представлять собой превышение последующих экономических показателей налогоплательщиков, использующих анализируемую льготу, над текущими налоговыми расходами по данной льготе. В качестве результирующего экономического показателя предлагается использовать сумму оборотных средств. Этот показатель поддерживается органами госстатистики под названием "оборот

организаций". В оборот организаций органами статистики включается стоимость отгруженных товаров собственного производства, выполненных собственными силами работ и услуг, а также выручка от продажи приобретенных ранее на стороне товаров (без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей).

Под превышением данного показателя понимается разница между суммой оборота организаций, исчисляемой в условиях предоставления льготы в периоде, когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, и суммой оборота организаций при отсутствии льготы в аналогичном по длительности периоде до ее введения. Все показатели считаются за период  $t$ , при этом, конечно же, они должны дисконтироваться к одному периоду времени. Если искомое значение положительное и больше суммы налоговых расходов, то предоставление данной льготы имеет экономический эффект, если меньше - то нет:

где  $\mathcal{E}$  - экономический эффект налоговой льготы;

- сумма оборота организаций, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях предоставления льготы, за период времени  $t$  лет;

$t$  - период времени от момента введения до окончания проявления эффекта действия данной льготы;

- сумма оборота организаций, использующих данную льготу, исчисляемая в условиях отсутствия льготы, за период времени  $t$  лет.

**Экономическая эффективность налоговой льготы** представляет собой отношение экономического эффекта от предоставления льготы, полученного в периоде  $t$ , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, к сумме налоговых расходов этого же периода  $t$ .

$$\mathcal{E} = \sum_{i=1}^t \text{ОО}'_a - \sum_{i=1}^t \text{ОО}'_{b/a},$$

где  $\mathcal{E}_{\text{экон.}}$  - экономическая эффективность налоговой льготы.

Если то анализируемая налоговая льгота экономически неэффективна, если  $\mathcal{E}_{\text{экон.}} = 1$ , т.е. стоимостной прирост экономических показателей равен налоговым расходам, значит, данная льгота экономически нейтральна, и только если т.е. стоимостный прирост экономических показателей превышает налоговые расходы, такая льгота экономически эффективна.

**Бюджетный эффект налоговой льготы** проявляется не только в будущем увеличении доходов бюджета, полученных за счет расширения налоговой базы (налоговых баз) в результате действия льготы, но и в экономии бюджетных средств, расходуемых ранее на решение социально-

экономических задач, которые в результате действия льготы стали решать сами предприятия. Таким образом, речь идет о появлении в результате действия льготы дополнительных бюджетных средств, которые могут быть потрачены на решение приоритетных задач территорий. Эти дополнительные бюджетные средства возникают в результате увеличения налоговых поступлений, т.е. доходов бюджета, и экономии бюджетных средств при реализации некоторых социально-экономических задач, т.е. расходов бюджета.

Часть бюджетного эффекта, состоящая в увеличении налоговых поступлений, т.е. доходов бюджета, есть не что иное, как фискальный эффект. Если экономию бюджетных средств, которые в результате действия льготы, стали решать сами предприятия, рассматривать с позиций альтернативных расходов, т.е. считать бюджетными субсидиями, выданными из бюджета предприятиям в условиях отсутствия льготы для решения определенных социально-экономических задач, тогда эту экономию можно в приближении рассматривать как сумму социального и экономического эффектов. В итоге, получается, что в бюджетном эффекте выражаются три ранее представленных эффекта как отдельные слагаемые, а сам бюджетный эффект является неким интегральным показателем, который обязательно должен быть положительным. Предложим следующий подход к определению бюджетного эффекта.

Бюджетный эффект налоговой льготы может быть представлен как сумма фискального, социального и экономического эффектов, причем если какой-либо из эффектов будет со знаком минус, то он будет уменьшать значение бюджетного эффекта. Однако самой главной спецификой бюджетного эффекта следует считать сопоставление прироста сумм всех показателей (налоговых поступлений, социальных показателей, оборота организаций), полученного в периоде  $t$ , когда проявляется реальный эффект от действия этой льготы, с суммой налоговых расходов этого же периода  $t$ . По нашему мнению, не следует брать среднеарифметическое этих эффектов, нужно их просто суммировать.

Итак, если сумма этих эффектов больше налоговых расходов, значит, бюджетный эффект присутствует, если меньше - значит, отсутствует. Для того, чтобы льгота считалась эффективной, бюджетный эффект обязательно должен превышать налоговые расходы

$$\mathcal{E}_{\text{бюдж.}} = \frac{\mathcal{B}\mathcal{E}}{\sum_{i=1}^i \text{НР}^i} = \frac{\sum_{i=1}^i \text{ОО}^i - \sum_{i=1}^i \text{ОО}_{\text{б.т.}}^i}{\sum_{i=1}^i \text{НР}^i},$$

где  $\mathcal{B}\mathcal{E}$  - бюджетный эффект налоговой льготы.

**Бюджетная эффективность налоговой льготы** представляет собой соотношение сумм фискального, социального и экономического эффектов от предоставления льготы, полученного в периоде  $t$ , когда начинает

проявляться реальный эффект от действия этой льготы, к налоговым расходам этого же периода  $t$ . Опять же специфика данного интегрального показателя состоит в том, что мы не берем здесь среднеарифметическое трех видов эффективностей (т.е. не делим сумму эффективностей на три), мы соотносим сумму эффектов с налоговыми расходами.

где  $\mathcal{E}_{\text{бюдж.}}$  - бюджетная эффективность налоговой льготы.

Если то анализируемая налоговая льгота не эффективна с позиций бюджета, если  $\mathcal{E}_{\text{бюдж.}} = 1$ , т.е. стоимостной прирост всех показателей равен налоговым расходам, значит, данная льгота нейтральна с позиций бюджета,

и только если т.е. стоимостный прирост всех показателей превышает налоговые расходы, такая льгота демонстрирует бюджетную эффективность.

**Вывод.** Следует отметить, что каждый из показателей эффективности налоговых льгот (фискальный, социальный, экономический) может служить критерием, по которому выносится суждение об эффективности (неэффективности) той или иной льготы. Достаточным видится наличие одного из видов эффекта, т.е. превышение прироста какого-либо вида показателей над налоговыми расходами, а именно положительное значение какого-либо эффекта, чтобы данная льгота считалась эффективной.

Но все же на роль интегрального показателя может претендовать только бюджетная эффективность, вбирающая в себя три других вида эффективности. В принципе, когда рельефно проявляется один из видов эффектов у льготы, эта льгота уже должна считаться эффективной. В этом случае мы имеем положительный эффект, например, бюджетный или социальный. Скорее всего и бюджетный эффект тогда будет также положительным. Гораздо сложнее обстоит дело со льготами, оказывающими комплексное воздействие на несколько сфер деятельности. В этом случае, каждый из эффектов (фискальный, социальный, экономический) может быть не столь значительным, как бы размазанным. И прирост по отдельности всех видов показателей не будет превышать налоговых расходов, но в совокупности стоимостной прирост всех этих показателей может превысить налоговые расходы. Следовательно, такая льгота также должна считаться эффективной.

Таким образом, показатель бюджетной эффективности должен иметь смысл конечного критериального показателя, по положительному значению которого выносится суждение об эффективности соответствующей льготы.

Заглавие статьи	Сравнительный анализ специальных налоговых режимов: оптимизация налогообложения
Автор (ы)	Ю. Деденкова
Источник	«Налоговый консультант» №1, январь, 2013

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ: ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Юлия Деденкова

Прежде чем подать заявление о переходе на ту или иную систему налогообложения, бизнесмену стоит просчитать налоговую нагрузку на каждом режиме. В статье мы и рассчитали налоговую нагрузку для наиболее распространенных видов деятельности и представили рекомендации по выбору оптимальной системы налогообложения.

Появление новой главы Налогового кодекса РФ 26.5 «Патентная система налогообложения» и разрешение добровольного применения единого налога на вмененный доход порадовало многих владельцев малого и среднего бизнеса.

Вздохнули с облегчением и бизнесмены, применявшие ранее и планировавшие в дальнейшем работать на упрощенной системе налогообложения с режимом налогообложения «доходы» при ставке 6%, ведь законодатели давно поговаривали об ее отмене.

Разрешение на добровольное применение ЕНВД заставило задуматься многих бизнесменов, ранее его применявших, о переходе на патентную систему налогообложения. Ведь для индивидуальных предпринимателей новая патентная система проще: платишь один раз и никаких ежеквартальных отчетов и платежей. Однако прежде чем подать заявление о переходе на ту или иную систему налогообложения, индивидуальному предпринимателю стоит просчитать налоговую нагрузку на каждом режиме, что мы и сделали на примере наиболее распространенных видов деятельности:

1. бизнесмен, занимающийся розничной торговлей, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала 10 кв. м, имеющий наемных работников, а также в случае их отсутствия;
2. бизнесмен, оказывающий услуги общественного питания,

оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей 50 кв. м, имеющий наемных работников, а также в случае их отсутствия;

3. бизнесмен, оказывающий грузовые перевозки на 5 машинах, имеющий наемных работников;

4. бизнесмен, оказывающий перевозки пассажиров легковыми таксомоторами (4 пассажирских места), не имеющий наемных работников.

Основные понятия и показатели, используемые в примерах и таблицах при расчете налога:

ГД – годовой доход, который может варьироваться в зависимости от физического показателя (количества работников, машин, квадратных метров).

БД – базовая доходность, условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

K1, K2 – корректирующие коэффициенты базовой доходности, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД. Понижающий коэффициент K2 условно равен 1, т.к. данный показатель утверждается местными органами власти, а не нормативными актами субъектов, и варьируется от 0,2 до 1, кроме того, в некоторых районах (например, сельских поселениях) при определенных условиях может быть использована совокупность нескольких таких коэффициентов;

ФП – физический показатель, характеризующий данный вид деятельности.

Патентная система (далее – ПСН) налогообложения вводится в действие законами субъектов РФ (пункт 1 статьи 346.43 Налогового кодекса РФ). На территории Тюменской области, ХМАО, ЯНАО патентная система налогообложения регламентируется следующими нормативными документами:

- законом Тюменской области от 27 ноября 2012 г. № 96 «О патентной системе налогообложения для индивидуальных предпринимателей»;
- законом ХМАО – Югры от 9 ноября 2012 г. № 122-оз «О патентной системе налогообложения на территории Ханты-Мансийского автономного округа – Югры»;
- законом ХМАО – Югры от 9 ноября 2012 г. № 123-оз «Об установлении на 2013 календарный год размеров потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения»;
- законом ЯНАО от 28 сентября 2012 г. № 83-ЗАО «О патентной



системе налогообложения на территории Ямало-Ненецкого автономного округа».

Для сопоставления в таблицах приведен расчет налога (авансового платежа) за 1 квартал, т.е. в случае расчета налога по ПСН годовой доход делится на 4 квартала. По УСН также приведены квартальные суммы дохода и авансового платежа.

Необходимо учесть, что начиная с 2013 года индивидуальные предприниматели будут платить фиксированные страховые взносы в ПФР в размере 32479 рублей 20 копеек и ФФОМС – 3185 рублей 46 копеек. Таким образом, в примерах сумма фиксированного платежа будет равна 8916 руб. (35664 руб. 66 коп./4 квартала). С 1 января 2013 г., согласно статье 346.32 Налогового кодекса РФ, бизнесмены, имеющие работников, могут уменьшить сумму ЕНВД только на размер страховых взносов и иных платежей, указанных в пункте 2 статьи 346.32 Налогового кодекса РФ, уплаченных за работников (в расчетах условно обозначим ВЗ и примем равной также 8916 руб. в квартал). Сумма налога, приведенная в примерах, исчисляется при условии, что сумма взносов во внебюджетные фонды уплачивается налогоплательщиком своевременно (т.е. ежеквартально до окончания налогового периода).

Пример 1:

Бизнесмен, занимающийся розничной торговлей, с площадью торгового зала 10 кв. м, имеющий наемных работников

<i>Патентная система налогообложения</i>			<i>ЕНВД</i>	<i>УСН (доходы – 6%)</i>	
<i>Тюменская область</i>	<i>ХМАО</i>	<i>ЯНАО</i>	<i>Тюменская область, ХМАО, ЯНАО</i>	<i>Тюменская область</i>	<i>ХМАО</i>
ГД /4 квартала x кол-во кв. метров занимаемой площади x ставку налога			БД x (фп в 1 мес.+ фп во 2 мес.+ фп в 3 мес.) x К1 x К2 x ставку налога) – ВЗ (не более 50% от суммы налога)	Доход x 6% – ВЗ (не более суммы налога) Целесообразно, если квартал доход не превышает:	

$\frac{80000}{4} \times 10 \times 6\% = 12000 \text{ руб.}$	$\frac{150000}{4} \times 6\% = 2250 \text{ руб.}$	$\frac{2000000}{4} \times 6\% = 30000 \text{ руб.}$	$1800 \times (10+10+10) \times 1,569 \times 1 \times 15\% = 12709 - 50\% (8916) = 6354 \text{ руб.}$	$211815 \text{ руб.}$ тогда: $211815 \times 6\% - 50\% (8916) = 6354 \text{ руб.}$	$75000 \text{ руб.}$ тогда $75000 \times 6\% - 50\% (8916) = 2250 \text{ руб.}$
---	---	---	--	--	---

## Пример 1А:

Бизнесмен, занимающийся розничной торговлей, с площадью торгового зала 10 кв. м, не имеющий наемных работников.

Патентная система налогообложения		ЕНВД		УСН (доходы – 6%)	
Тюменская область	ХМ АО	ЯН АО	Тюменская область	Тюменская область	ХМАО
ГД /4 квартала x кол-во кв. метров занимаемой площади x ставку налога			БД x (фп в 1 мес.+ фп во 2 мес.+ фп в 3 мес.) x К1 x К2 x ставку налога) – ВЗ	Доход x 6% – ВЗ Целесообразно, квартальный доход не пр	
$\frac{8000}{4} \times 10 \times 6\% = 12000 \text{ руб.}$	$\frac{150000}{4} \times 6\% = 2250 \text{ руб.}$	$\frac{2000000}{4} \times 6\% = 30000 \text{ руб.}$	$1800 \times (10+10+10) \times 1,569 \times 1 \times 15\% = 12709 - 8916 = 3793 \text{ руб.}$	$211815 \text{ руб.}$ тогда: $211815 \times 6\% - 8916 = 3793 \text{ руб.}$	$75000 \text{ руб.}$ тогда $75000 \times 6\% - 8916 = 2250 \text{ руб.}$

Если рассматривать деятельность бизнесмена, занимающегося розничной торговлей с площадью торгового зала 10 кв. м вне зависимости от наличия наемных работников, то в данном случае наиболее выгодно уплачивать единый вмененный налог, как в Тюменской области, так и Ямало-Ненецком АО, в Ханты-Мансийском АО наиболее выгодно применять патентную систему. Однако при определенном объеме выручки возможно минимизировать налог при применении УСН 6%.

Пример 2:

Бизнесмен, оказывающий услуги общественного питания, с площадью зала обслуживания посетителей 50 кв. м, имеющий наемных работников

Патентная система налогообложения			ЕНВД	УСН (доходы – 6%)		
Тюменская область	ХМАО	ЯНАО	Тюменская область	Тюменская область	ХМАО	
в Тюменской обл.: ГД x кол-во кв. метров занимаемой площади; в ХМАО, ЯНАО: ГД установлен для конкретной площади  ГД (с учетом площади)/4 квартала x ставку налога			БД x (фп в 1 мес.+ фп во 2 мес.+ фп в 3 мес.) x К1 x К2 x ставку налога) – ВЗ (не более 50% от суммы налога)	Доход x 6% – ВЗ (не более суммы налога) Целесообразно, если квартал доход не превышает:		
$45000 \times 50/4 \times 6\% = 33750 \text{ руб.}$	$300000/4 \times 6\% = 4500 \text{ руб.}$	$1550000/4 \times 6\% = 23250 \text{ руб.}$	$1000 \times (50+50+50) \times 1,569 \times 1 \times 15\% = 35303 - 50\% (8916) = 26387 \text{ руб.}$	588375 руб.  тогда: $588375 \times 6\% - 50\% (8916) = 26387 \text{ руб.}$	150000 руб.  тогда $150000 \times 6\% - 50\% (8916) = 4500 \text{ руб.}$	

## Пример 2А:

Бизнесмен, оказывающий услуги общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей 50 кв. м, не имеющий наемных работников

Патентная система налогообложения			ЕНВД	УСН (доходы – 6%)		
Тюменская область	ХМАО	ЯНАО	Тюменская область	Тюменская область	ХМАО	
в Тюменской обл.: ГД x кол-во кв. метров занимаемой площади; в ХМАО, ЯНАО: ГД установлен для конкретной площади			БД x (фп в 1 мес.+ фп во 2 мес.+ фп в 3 мес.) x К1 x К2 x ставку налога) – ВЗ	Доход x 6% – ВЗ Целесообразно, если квар доход не превышает:		
ГД (с учетом площади) /4 квартала x ставку налога						
$45000 \times 50/4 \times 6\% = 33750$ руб.	$300000/4 \times 6\% = 4500$ руб.	$1550000/4 \times 6\% = 23250$ руб.	$1000 \times (50+50+50) \times 1,569 \times 1 \times 15\% = 35303 - 8916 = 26387$ руб.	588375 руб. тогда: $588375 \times 6\% - 8916 = 26387$ руб.	223600 руб. тогда $223600 \times 6\% - 8916 = 4500$ руб.	

В случае оказания услуг общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей 50 кв. м вне зависимости от наличия наемных работников в ХМАО и ЯНАО наиболее выгодно применение ПСН, а в Тюменской области – ЕНВД. При определенном объеме выручки возможно снизить налог при применении УСН 6%.

## Пример 3:

Бизнесмен, оказывающий грузовые перевозки на 5 машинах, имеющий наемных работников

Патентная система налогообложения			ЕНВД	УСН (доходы - 6%)		
Тюменская область	ХМАО	ЯНАО	Тюменская область	Тюменская область	ХМАО	

в Тюменской обл. и ЯНАО: ГД x кол-во транспортных средств; в ХМАО: ГД установлен для 2-4 транспортных средств  ГД /4 квартала x ставку налога			БД x (фп в 1 мес.+ фп во 2 мес.+ фп в 3 мес.) x К1 x К2 x ставку налога) – ВЗ (не более 50% от суммы налога)	Доход x 6% – ВЗ (не бо от суммы налога) Целесообразно, кварталный доход превышает:	
$270000 \times \frac{5}{4} \times 6\% = 20250 \text{ руб.}$	$360000/4 \times 6\% = 5400 \text{ руб.}$	$100000 \times \frac{5}{4} \times 6\% = 7500 \text{ руб.}$	$6000 \times (5+5+5) \times 1,569 \times 1 \times 15\% = 21182 - 50\% (8916) = 12266 \text{ руб.}$	$353033 \text{ руб.}$  тогда: $353033 \times 6\% - 50\% (8916) = 12266 \text{ руб.}$	$180000 \text{ руб.}$  тогда $180000 \times 6\% - 50\% (8916) = 5400 \text{ руб.}$

При оказании грузовых перевозок при помощи 5 транспортных средств наиболее выгодна к применению на территории ХМАО, ЯНАО ПСН, в Тюменской области – ЕНВД. Применение УСН 6% с учетом квартального дохода маловероятно.

Пример 4:

Бизнесмен, оказывающий перевозки пассажиров легковыми таксомоторами (4 пассажирских места), не имеющий наемных работников

<i>Патентная система налогообложения</i>			<i>ЕНВД</i>	<i>УСН (доходы – 6%)</i>		
<i>Тюменская область</i>	<i>ХМАО</i>	<i>ЯНАО</i>	<i>Тюменская область</i>	<i>Тюменская область</i>	<i>ХМАО</i>	
в Тюменской обл. и ЯНАО: ГД x кол-во транспортных средств; в ХМАО: ГД установлен для 1 транспортного средства  ГД /4 квартала x ставку налога			БД x (фп в 1 мес.+ фп во 2 мес.+ фп в 3 мес.) x К1 x К2 x ставку налога) – ВЗ	Доход x 6% – ВЗ Целесообразно, если кварталный доход не превышает:		

785000 /4 x 6% = 11775 руб.	200000/4 x 6% = 3000руб.	100000/4 x 6% = 1500 руб.	1500 x (4+4+4) x 1,569 x 1 x 15% = 4236 – 50% (8916) =0 руб.	148600 руб.  тогда: 148600 x 6% – 8916 = 0 руб.	148600 руб.  тогда: 148600 x 6% – 8916 = 0 руб.
-----------------------------------	--------------------------------	------------------------------------	---	---	--

При оказании перевозок пассажиров легковыми таксомоторами, попросту такси (4 пассажирских места), без привлечения наемных работников для минимизации налогообложения выгоднее использовать в Тюменской области, ХМАО и ЯНАО ЕНВД. При наличии данных об объеме квартальной выручки (менее 148000 рублей) возможно УСН.

Необходимо обратить внимание на то, что при выборе системы налогообложения в виде УСНО стоит учесть, что базой налогообложения, от которой рассчитывается налог, может быть не только «Доходы», но и «Доходы, уменьшенные на величину расходов». Например, в Тюменской области благодаря льготной ставке налога в размере 5% такая база налогообложения при определенном соотношении доходов и расходов выгодна, даже если бизнесмен учтет в составе расходов как минимум страховые взносы или вовсе не покажет никаких расходов. Налогооблагаемая база (доходы – 0) в этом случае будет умножаться на ставку 5%, а не 6%.

Для сравнения возьмем разный уровень ежеквартального дохода для расчета авансового платежа по УСН как для ИП, так и для юридических лиц (далее ЮЛ).

Сумма квартального дохода	Сумма ежеквартальных платежей по УСН для ИП, не имеющего работников, при ставке налога		Сумма ежеквартальных платежей по УСН для ЮЛ		
	6%	5% (в расходы включается только сумма фиксированно го платежа <sup>1</sup> ), не менее 1% от доходов	6%	5%, если расходы = 0 <sup>2</sup> , не менее 1% от доходов	5%, если расходы = 62500 руб. <sup>3</sup> , не менее 1% от доходов
600 000	336	28 217	36 000	30 000	26 875
750 000	9 336	35 717	45 000	37 500	34 375
1 000 000	24 336	48 217	60 000	50 000	46 875

1 500 000	54 336	73 217	90 000	75 000	71 875
2 000 000	84 336	98 217	120 000	100 000	96 875
2 500 000	114 336	123 217	150 000	125 000	121 875
3 000 000	144 336	148 217	180 000	150 000	146 875

1 – ситуация, когда в расходы у ИП включается только сумма фиксированного платежа, маловероятна, т.к. большинство бизнесменов при ведении предпринимательской деятельности с целью экономии времени при передвижении используют личный автомобиль, а значит, несут расходы по его эксплуатации; при трудоустройстве наемных работников несут расходы по заработной плате и страхованию их во внебюджетных фондах и пр.

2 – ситуация, когда ЮЛ получает доход, но не может подтвердить никаких расходов, также маловероятна, т.к. есть доход, следовательно, кто-то (работник) оказывает услуги, из чего следует начисление заработной платы и страховых взносов во внебюджетные фонды, работник при передвижении использует личный автомобиль, а значит ЮЛ несет расходы по ГСМ, выплачивает компенсации работнику за использование личного автомобиля и пр.

3 – расходы 62500 руб. из расчета расходов на заработную плату пяти работников и страховых взносов (на 1 работника 12500 руб.).

Итак, подводя итоги 2012 года, а для некоторых, возможно, это будет 1 квартал 2013 года или иной период, можно провести анализ деятельности и определить самую оптимальную систему налогообложения, при которой бизнес будет не только развиваться, но и приносить доход его собственнику, будь то индивидуальный предприниматель или юридическое лицо.

Заглавие статьи	Вычеты по НДС, Что нового?
Автор (ы)	Е. Орлова
Источник	Налоговый консультант, №2, 2014 г.

## ВЫЧЕТЫ ПО НДС. ЧТО НОВОГО?

Елена Орлова

В статье рассмотрено, из-за каких ошибок в счетах-фактурах налоговики могут не принять вычет по НДС. Что изменилось с введением новых счетов-фактур?

В пунктах 5 и 5.1 статьи 169 Налогового кодекса РФ приведен перечень обязательных реквизитов счетов-фактур, выставляемых при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав и при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) соответственно.

При этом в соответствии с пунктом 2 статьи 169 Налогового кодекса РФ налоговые органы вправе отказать покупателю в вычете НДС, только если выявленные нарушения в оформлении счета-фактуры не позволяют идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму НДС.

Несмотря на то, что случаи отказа в вычете НДС по формальным основаниям встречаются сейчас гораздо реже, при проведении налоговой проверки налоговые органы тщательно оценивают правильность оформления счета-фактуры и нередко находят недостатки в оформлении. К таковым относятся:

- отсутствие расшифровки подписи должностных (уполномоченных) лиц;
- подписание счета-фактуры неуполномоченным лицом;
- отсутствие одной подписи, когда требуется наличие двух.

Это квалифицируется ими как нарушение порядка, установленного нормой пункта 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ. А за этим следует непринятие к вычету суммы НДС, приведенной в рассматриваемом счете-фактуре, и возникновение у налогоплательщика недоимки по налогу. Производится начисление пеней за несвоевременную уплату налога в соответствии со статьей 75 Налогового кодекса РФ и штрафных санкций согласно пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ.

Ранее в предыдущих изданиях журнала уже говорилось о том, что подпись в счете-фактуре могут ставить не только руководитель и главный бухгалтер, но и иные уполномоченные на то лица. Были рассмотрены



некоторые особенности передачи права подписи этого документа.

Пунктом 6 статьи 169 Налогового кодекса РФ определено, что подписи руководителя и главного бухгалтера организации являются обязательным атрибутом счета-фактуры. Возможно его подписание и иными лицами, уполномоченными на такое действие приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении же счета-фактуры индивидуальным предпринимателем этот счет-фактура подписывается им самим с указанием реквизитов свидетельства о его государственной регистрации.

Постановлением правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 в форме счета-фактуры среди обязательных реквизитов приведены «Руководитель организации (подпись) (Ф.И.О.)» и «Главный бухгалтер (подпись) (Ф.И.О.)».

Налоговым кодексом не предусмотрено каких-либо ограничений в отношении лиц, которые могут быть уполномочены подписывать счета-фактуры от имени организации. Поэтому правом подписи счетов-фактур могут быть наделены и лица, не являющиеся должностными лицами организации.

Обращаем внимание, что налоговые органы должны перестать отказывать в вычете по НДС на основании того, что подписи в экземплярах счетов-фактур продавца и покупателя отличаются друг от друга. ФНС России довела эту позицию Минфина России до нижестоящих налоговых органов (письма ФНС России от 19 июля 2013 г. № ЕД-4-3/13161@, Минфина России от 3 июля 2013 г. № 03-07-15/25437).

Финансовое ведомство пришло к выводу, что если в силу технологических особенностей управления бизнес-процессами экземпляры счетов-фактур (передаваемый покупателю и хранящийся в организации) подписываются разными лицами, уполномоченными приказом или доверенностью от имени организации, то основания для отказа налогоплательщикам-покупателям в применении вычетов соответствующих сумм налога отсутствуют при условии выполнения требований, предусмотренных пунктом 2 статьи 169 Налогового кодекса РФ.

Необходимо также обратить внимание читателей на следующие нюансы оформления, при которых на практике до сих пор возникают претензии налоговых органов:

*1. Наименование, адрес и ИНН продавца и покупателя.*

В строках 2 и 6 указывается полное или сокращенное наименование продавца и покупателя в соответствии с учредительными документами.

Если в счете-фактуре указаны недостоверные наименование и ИНН поставщика (т.е. организации с таким наименованием и ИНН не существует), вычет по такому счету-фактуре получить не удастся.

Если налогоплательщик-покупатель не проверил правоспособность поставщика и принял от него документы, содержащие недостоверную информацию, он несет риск неблагоприятных последствий своего

бездействия, в связи с чем придется отстаивать право на вычет в судебном порядке.

При этом ошибки в адресе продавца и (или) покупателя в принципе не могут служить основанием для отказа в вычете НДС при условии, что названия и ИНН этих лиц указаны правильно.

*2. Наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя.*

При реализации работ, услуг, имущественных прав понятия «грузоотправитель» и «грузополучатель» отсутствуют как таковые, поэтому соответствующие строки в счете-фактуре не заполняются (в них ставятся прочерки). Это правило зафиксировано непосредственно в приложении № 1 к постановлению № 1137.

Если же эти строки все-таки заполнены, это не может быть причиной для отказа в вычете НДС. Ведь наличие в счете-фактуре дополнительной информации, помимо обязательных реквизитов, не может служить основанием для отказа в вычете НДС.

При реализации товаров информация о грузоотправителе и грузополучателе должна присутствовать в счете-фактуре в обязательном порядке. В соответствии с правилами заполнения счета-фактуры (приложение № 1 к постановлению № 1137), если продавец и грузоотправитель одно и то же лицо, то в строке 3 «Грузоотправитель и его адрес» пишется «он же».

Изложенные выше правила не распространяются на заполнение строк, касающихся информации о покупателе, являющемся одновременно грузополучателем.

*3. Наименование товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) в счете-фактуре должно быть указано на русском языке, соответствовать заключенному договору.*

*4. Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав.*

В общем случае при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав НДС исчисляется исходя из полной цены реализации (без НДС) с применением ставок 10 или 18%.

Однако 21 главой Налогового кодекса РФ предусмотрен ряд случаев, когда НДС исчисляется с межценовой разницы. Эти случаи перечислены в пунктах 3, 4 и 5.1 статьи 154 Налогового кодекса РФ, а также в пунктах 1–4 статьи 155 Налогового кодекса РФ. При выставлении счета-фактуры в указанных ситуациях в графе 5 указывается налоговая база, т.е. межценовая разница.

Счет-фактура не может быть выставлен на отрицательную сумму (письма Минфина России от 3 ноября 2009 г. № 03-07-09/55, от 29 мая 2007 г. № 03-07-09/09).

Если стоимость уже отгруженных товаров (работ, услуг) по каким-то причинам уменьшается (например, по причине предоставления скидки), поставщик должен выставить покупателю корректировочный счет-фактуру.

*5. Ставка НДС, сумма НДС (графы 7 и 8 счета-фактуры).*

Неправильно примененная поставщиком ставка (18% вместо положенных 10 или 0) может лишить покупателя вычета.

Налоговые органы считают, что счет-фактура, в котором указана ставка НДС, не соответствующая статье 164 Налогового кодекса РФ, не может являться основанием для предъявления отраженной в нем суммы НДС к вычету.

Позицию налоговых органов поддерживают и суды (решение ВАС РФ от 9 июня 2006 г. № 4364/06, постановление Президиума ВАС РФ от 20 июня 2006 г. № 14588/05, постановление ФАС Московского округа от 26 сентября 2011 г. № А40-46357/08-143-177).

Без вычета можно остаться не только в том случае, когда поставщик применил неправильную ставку, но и в ситуации, когда он реализовал с НДС товары (работы, услуги), которые освобождены от НДС на основании статьи 149 Налогового кодекса РФ.

В принципе глава 21 Налогового кодекса РФ предусматривает возможность такой ситуации. В пункте 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ указано, что налогоплательщик, реализующий товары (работы, услуги), освобожденные от НДС, и выставивший покупателю счет-фактуру с выделением НДС, обязан уплатить всю сумму НДС, указанную в счете-фактуре, в бюджет.

Но при этом налоговики настаивают на том, что покупатель, получивший такой счет-фактуру, не имеет права ставить к вычету указанную в нем сумму НДС (письма Минфина России от 2 июня 2009 г. № 03-07-07/48, ФНС России от 15 июля 2009 г. № 3-1-10/501@).

*б. Округление продавцами при заполнении счетов-фактур суммы НДС до целых чисел.*

На наш взгляд, в этой ситуации необходимо исходить из того, что глава 21 Налогового кодекса РФ не предусматривает возможности округления суммы НДС, указываемой в счете-фактуре, до целых чисел. Сумма НДС должна указываться в счете-фактуре в рублях и копейках. Соответственно, округление суммы налога в счете-фактуре до полных рублей может служить формальным основанием для отказа в вычете НДС.

Поэтому, чтобы не создавать лишних проблем покупателям, суммы НДС следует указывать в счетах-фактурах в рублях и копейках (без округления до целых рублей).

*Также необходимо помнить, что изменения 2010 года, внесенные в пункт 2 статьи 169 Налогового кодекса РФ, положительно повлияли на налогоплательщиков.*

Так, например, нельзя отказать в вычете по счету-фактуре, в котором:

- сделана ошибка в адресе продавца или покупателя (например, указан неправильный индекс) (письмо Минфина России от 7 июня 2010 г. № 03-07-09/36);

- указан неправильный КПП продавца или покупателя (при условии, конечно, что ИНН и названия указаны правильно);

- в графе 1 «Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права» указана неполная информация о товаре, но такой счет-фактура не препятствует налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать вышеуказанную информацию (письмо Минфина России от 10 мая 2011 г. № 03-07-09/10);

- в графе 11 «Номер таможенной декларации» указана неполная информация о номере таможенной декларации, например, отсутствует порядковый номер товара из графы 32 основного или добавочного листа таможенной декларации либо из списка товаров, если при декларировании вместо добавочных листов использовался список товаров (письмо Минфина России от 18 февраля 2011 г. № 03-07-09/06);

- неверно указаны адреса продавца, грузополучателя либо реквизиты платежных документов (постановление ФАС Московского округа от 20 октября 2011 г. № А40-17619/11-129-90).

Заглавие статьи	Земельный налог при переводе земель из одной категории в другую
Автор (ы)	С. Молодкина
Источник	"Налоговый консультант" №10, октябрь, 2013

## ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ ПРИ ПЕРЕВОДЕ ЗЕМЕЛЬ ИЗ ОДНОЙ КАТЕГОРИИ В ДРУГУЮ

С. Молодкина

В одной из статей нашего журнала мы уже говорили о том, что база по земельному налогу в отношении каждого участка определяется как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января налогового периода, причем в течение года она изменению не подлежит. Однако Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 6 ноября 2012 года № 7701/12 по делу № А46-10030/2011 нашел исключение из данного правила, которое несколько изменило подход к определению налоговой базы по земельному налогу при изменении вида разрешенного использования участка в течение налогового периода.

Суть спора, рассматриваемого ВАС РФ, состояла в том, что с января по июль 2010 г. при исчислении земельного налога организация применяла одну кадастровую стоимость, а с августа по декабрь 2010 г. – другую (в меньшем размере). Это было вызвано тем, что изменился вид разрешенного использования земельных участков. По мнению налогового органа, налог следовало исчислять исходя из кадастровой стоимости по состоянию на 1 января 2010 г. без учета ее изменения в течение налогового периода.

Налоговый спор об учете для целей исчисления земельного налога изменения кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода в связи с изменением вида разрешенного использования участка разрешился в пользу налогоплательщика. Президиум ВАС РФ указал на обстоятельства, при которых новая кадастровая стоимость, связанная с изменением параметров земельного участка, может быть учтена в целях налогообложения. А именно, для определения налоговой базы по спорным земельным участкам за период с 1 августа 2010 г. общество использовало показатели кадастровой стоимости, установленные на начало налогового периода, это значит, что положения пункта 1 статьи 391 Налогового кодекса РФ не нарушены.

В российской практике зачастую земельные участки используются не по назначению, особенно это касается земель сельскохозяйственного назначения, полученных в ходе приватизации.

Согласно статье 77 Земельного кодекса РФ землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за

границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей.

В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются сельскохозяйственные угодья, земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений, водными объектами, а также зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции.

А если земельные участки из состава земель сельскохозяйственного назначения используются не по целевому назначению, то какие ставки земельного налога необходимо применять в их отношении?

Положения пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса РФ говорят о том, что налоговые ставки для исчисления земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать 0,3 % кадастровой стоимости земельного участка в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства.

Таким образом, можно сделать вывод, что применение ставки земельного налога в размере 0,3 % возможно только при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) отнесение земельных участков к землям сельскохозяйственного назначения;
- 2) использование земель по целевому назначению.

Данная позиция содержится и в определении ВАС РФ от 22 марта 2011 года № ВАС-2745/11 и в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17 декабря 2010 года № А26-3024/2010.

Учитывая изложенное, Минфин РФ в письме от 12 января 2012 года № 03-05-04-02/03 разъяснил, что в отношении земельных участков из земель сельскохозяйственного назначения, не используемых для сельскохозяйственного производства, должна применяться налоговая ставка, установленная нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), для прочих земельных участков - в размере, не превышающем 1,5 % кадастровой стоимости земельного участка.

Обращаем внимание, что в связи с не использованием земельного участка в соответствии с его целевым назначением возникает риск его изъятия. На основании статьи 284 Гражданского кодекса РФ земельный участок может быть изъят у собственника в случаях, когда участок

предназначен для сельскохозяйственного производства либо жилищного или иного строительства и не используется для соответствующей цели в течение 3-х лет, если более длительный срок не установлен законом. В этот период не включается время, необходимое для освоения участка, а также время, в течение которого участок не мог быть использован по целевому назначению из-за стихийных бедствий или ввиду иных обстоятельств, исключающих такое использование.

Выходом из подобной ситуации может служить перевод земель сельскохозяйственного назначения в земли других категорий.

Правовое регулирование отношений, возникающих в связи с переводом земель или земельных участков в составе таких земель из одной категории в другую, осуществляется Земельным кодексом РФ, федеральным законом от 21 декабря 2004 года № 172-ФЗ «О переводе земель или земельных участков из одной категории в другую» (далее – федеральный закон № 172-ФЗ), иными федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами РФ, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ.

Так, для перевода земель или земельных участков в составе таких земель из одной категории в другую заинтересованным лицом подается ходатайство в исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления, уполномоченные на рассмотрение этого ходатайства (пункт 1 статьи 2 федерального закона № 172-ФЗ).

В ходатайстве о переводе земельных участков из состава земель одной категории в другую следует указать:

- 1) кадастровый номер земельного участка;
- 2) категория земель, в состав которых входит земельный участок, и категория земель, перевод в состав которых предполагается осуществить;
- 3) обоснование перевода земельного участка из состава земель одной категории в другую;
- 4) права на земельный участок.

Для принятия решения о переводе земельных участков из состава земель одной категории в другую также необходимы следующие документы:

- 1) выписка из государственного кадастра недвижимости относительно сведений о земельном участке, перевод которого из состава земель одной категории в другую предполагается осуществить, или кадастровый паспорт такого земельного участка;

- 2) копии документов, удостоверяющих личность заявителя - физического лица, либо выписка из единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей или выписка из единого государственного реестра юридических лиц;

- 3) выписка из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее - ЕГРП) о правах на земельный участок, перевод которого из состава земель одной категории в другую

предполагается осуществить;

4) заключение государственной экологической экспертизы в случае, если ее проведение предусмотрено федеральными законами;

5) согласие правообладателя земельного участка на перевод земельного участка из состава земель одной категории в другую.

По результатам рассмотрения ходатайства исполнительным органом государственной власти или органом местного самоуправления принимается акт о переводе земель или земельных участков в составе таких земель из одной категории в другую либо акт об отказе в переводе земель или земельных участков в составе таких земель из одной категории в другую в следующие сроки:

- в течение 3-х месяцев со дня поступления ходатайства, если иное не установлено нормативными правовыми актами РФ, - Правительством РФ;

2) в течение 2-х месяцев со дня поступления ходатайства - исполнительным органом государственной власти субъекта РФ или органом местного самоуправления.

Акт о переводе земель или земельных участков либо акт об отказе в переводе земель или земельных участков направляется заинтересованному лицу в течение 14 дней со дня принятия такого акта.

Итак, допустим, что в течение года вид разрешенного использования земельного участка изменился, и как следствие изменилась его кадастровая стоимость. Однако в действующем законодательстве правовой механизм, определяющий особенности определения налоговой базы по земельному налогу при изменении кадастровой стоимости земельных участков, произошедшем в течение налогового периода, до сих пор не установлен.

16 июля текущего года Минфин РФ в очередной раз разъяснил порядок исчисления земельного налога в случае изменения кадастровой стоимости земельных участков с учетом сложившейся в России арбитражной практики (письмо Минфина России от 16 июля 2013 года № 03-05-04-02/27809, направлено письмом ФНС России от 22 июля 2013 года № БС-4-11/13149@).

В частности, разъяснения касаются изменения кадастровой стоимости земельных участков в течение налогового периода в результате перевода земель из одной категории в другую или изменения вида разрешенного использования земельного участка.

По мнению финансового ведомства, если изменения в части установления кадастровой стоимости земельного участка, равной рыночной стоимости, внесены в государственный кадастр недвижимости в течение налогового периода на основании решения суда или комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости земельного участка, а также в результате перевода земель из одной категории в другую или изменения вида разрешенного использования земельного участка, то указанная кадастровая стоимость применяется в целях определения налоговой базы по земельному налогу по состоянию на 1



января года, следующего за налоговым периодом, в котором были внесены такие изменения в кадастр.

В том случае если изменения в государственный кадастр недвижимости в части установления кадастровой стоимости земельного участка, равной рыночной стоимости, внесены по состоянию на 1 января года, являющегося текущим или предшествующим налоговым периодом, то исчисление земельного налога должно осуществляться с применением указанной кадастровой стоимости за весь налоговый период, по состоянию на 1 января которого были внесены изменения в кадастр, а также за все последующие налоговые периоды.

Заглавие статьи	Поправки в Налоговый кодекс РФ – досудебное урегулирование налоговых споров
Автор (ы)	Т. Полякова
Источник	«Налоговый консультант» №9, сентябрь, 2013

## ПОПРАВКИ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ – ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Татьяна Полякова

Второго июля 2013 года президентом РФ подписан федеральный закон № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Положения указанного закона, за исключением некоторых, вступили в силу через месяц со дня официального опубликования, то есть 3 августа 2013 г. Однако если налогоплательщик подал жалобу (апелляционную жалобу) до этой даты, то применяются нормы Налогового кодекса РФ в старой редакции (пункт 2 статьи 3 закона № 153-ФЗ).

В статье рассмотрим изменения и нововведения, внесенные Федеральным законом в Налоговый кодекс РФ

Обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц

Основное нововведение – это обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (пункт 2 статьи 138 Налогового кодекса РФ). Эта норма будет действовать с 1 января 2014 года.

Ненормативные акты, принятые по итогам рассмотрения жалоб, в том числе апелляционных, могут быть обжалованы как в вышестоящем органе, так и в суде (абзац 3 пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса РФ).

Ненормативные акты ФНС РФ и действия (бездействия) её должностных лиц могут быть обжалованы сразу в суде (абзац 4 пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, согласно новой редакции статьи 138 Налогового кодекса РФ досудебное обжалование становится обязательным не только для вынесенных в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса РФ

решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за правонарушения, предусмотренные статьями 120, 122 и 123 Налогового кодекса РФ, но и для принятых в порядке статьи 101.4 Налогового кодекса РФ решений о привлечении к ответственности за иные правонарушения. До внесения законом № 153-ФЗ изменений этот вопрос был спорным, он рассматривался в том числе Президиумом ВАС РФ. Так, в постановлении от 10 июля 2012 г. № 2873/12 Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что положения об обязательном досудебном обжаловании не распространяются на решения, вынесенные по результатам иных мероприятий налогового контроля в порядке статьи 101.4 Налогового кодекса РФ.

Согласно пункту 6 статьи 140 Налогового кодекса РФ в новой редакции решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном статьей 101 Налогового кодекса РФ, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц.

Решение по жалобе, не указанной в вышеназванном пункте, принимается налоговым органом в течение 15 дней со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней.

Решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о продлении срока рассмотрения (апелляционной) жалобы вручается или направляется лицу, подавшему (апелляционную) жалобу, в течение трех дней со дня его принятия.

Решение налогового органа по результатам рассмотрения (апелляционной) жалобы вручается или направляется лицу, подавшему (апелляционную) жалобу, в течение трех дней со дня его принятия.

В соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 138 Налогового кодекса РФ досудебный порядок считается соблюденным налогоплательщиком и в том случае, если указанное лицо обращается в суд, оспаривая ненормативный акт (действия или бездействие должностных лиц), в отношении которого (апелляционная) жалоба не была рассмотрена либо не было принято решение в установленный срок. Ранее этот вопрос урегулирован не был, однако арбитражная практика складывалась в пользу

налогоплательщика (постановления ФАС Московского округа от 25 апреля 2011 г. № А40-77655/10-99-382, от 27 мая 2010 г. № А41-25652/09).

Обращаем внимание, что до 1 января 2014 г. норма об обязательном досудебном порядке обжалования действует только в отношении решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, принятых в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса РФ (пункт 3 статьи 3 закона № 153-ФЗ). Аналогичным образом применяется положение о праве налогоплательщика обратиться в суд при нарушении налоговым органом сроков рассмотрения жалобы и принятия решения по ней.

Согласно новой редакции пункта 8 статьи 101 и пункта 9 статьи 101.4 Налогового кодекса РФ ненормативные акты инспекции, а также действия и бездействие ее должностных лиц теперь могут быть обжалованы только в вышестоящем налоговом органе. В связи с этим возможность обжалования вышестоящему должностному лицу исключена (подпункт «а» пункта 1 и пункта 3 статьи 1 закона № 153-ФЗ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 138 Налогового кодекса РФ введены такие понятия, как «жалоба» и «апелляционная жалоба». Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

Увеличены сроки вступления в силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения

Значительно изменились сроки вступления в силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, что расширяет возможности подготовки материалов для апелляционного обжалования (пункт 9 статьи 101 Налогового кодекса РФ).

До вступления в силу закона № 153-ФЗ указанное решение вступало в силу по истечении 10 дней с даты вручения проверенному лицу или его представителю либо 20 дней при проверке консолидированной группы налогоплательщиков. С 3 августа 2013 года эти сроки увеличиваются до одного месяца. Также введено специальное положение, согласно которому решение ФНС РФ о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности вступает в силу с даты его вручения проверенному лицу.

Конкретизированы требования к способу передачи решения налогоплательщику. Срок вручения не изменился: пять дней с момента вынесения решения. Однако согласно новой редакции рассматриваемого пункта 9 статьи 101 Налогового кодекса РФ решение должно быть вручено налогоплательщику под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате получения документа указанным лицом или его представителем. Если такое вручение невозможно, то решение направляется по почте заказным письмом. Причем письмо направляется по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или по месту жительства физлица. Ранее в Налоговом кодексе РФ не было установлено, по какому адресу налогоплательщика (налогового агента, плательщика сборов) инспекция должна отправить решение.

Ещё внесено изменение, которое коснулось порядка расчета даты, когда лицо считается получившим решение в случае отправки его почтой. Согласно старой редакции пункта 9 статьи 101 Налогового кодекса РФ письмо считается полученным по истечении шести дней, а по новой редакции – на шестой день с даты отправки.

Что касается порядка обжалования уже вступивших в силу ненормативных актов налогового органа и действий (бездействия) его должностных лиц, то согласно внесенным изменениям увеличился срок подачи жалобы, который в настоящий момент по общему правилу составляет три месяца. В соответствии с новой редакцией пункта 2 статьи 139 Налогового кодекса РФ жалоба может быть подана по общему правилу в течение года со дня, когда заявитель узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Иной срок установлен для обжалования решения вышестоящего налогового органа в ФНС РФ: три месяца со дня принятия такого решения.

Право налогового органа на оставление жалобы без рассмотрения

Важным новшеством стала статья 139.3 Налогового кодекса РФ, которая предоставляет налоговому органу право оставить (апелляционную) жалобу без рассмотрения.

Отметим, что перечень соответствующих оснований закрытый. Так, вышестоящий налоговый орган оставит апелляционную жалобу без рассмотрения, если установит, что либо она не подписана или подписана лицом, чьи полномочия не подтверждены надлежащим образом, либо до принятия решения поступило заявление о ее отзыве полностью или в части, либо ранее была подана апелляционная жалоба по тем же основаниям (пункты 1 и 4 статьи 139.3 Налогового кодекса РФ).

Для случаев обжалования действий (бездействия) должностных лиц и актов, вступивших в законную силу, в подпункте 2 пункта 1 статьи 139.3 Налогового кодекса РФ установлено еще одно основание: случай, когда жалоба подана по истечении предусмотренного Налоговым кодексом РФ срока ее подачи и не содержит ходатайства о восстановлении пропущенного срока (либо в удовлетворении такого ходатайства отказано).

Отсутствие подписи и пропуск срока без ходатайства о его восстановлении являются теми основаниями оставления (апелляционной) жалобы без рассмотрения, которые не препятствуют повторному обращению налогоплательщика (пункт 3 статьи 139.3 Налогового кодекса РФ).

Ранее вопрос о праве налогового органа оставить жалобу без рассмотрения был спорным. Большинство арбитражных судов приходило к выводу, что такого права вышестоящий орган не имеет, поскольку Налоговый кодекс РФ устанавливает закрытый перечень решений, которые могут быть приняты по результатам рассмотрения апелляционной жалобы (постановления ФАС Московского округа от 23 мая 2013 г. № А40-97731/12-140-697, ФАС Западно-Сибирского округа от 18 июля 2012 г. № А46-12641/2011, ФАС Северо-Западного округа от 3 июня 2011 г. № А56-49110/2010). Однако есть и противоположные решения (постановления ФАС Дальневосточного округа от 28 декабря 2009 г. № А51-2623/2009 и от 24 декабря 2009 г. № А51-2620/2009).

Что касается непосредственно порядка действий, то налоговый орган должен принять решение об оставлении (апелляционной) жалобы без рассмотрения при наличии соответствующих оснований в течение пяти дней со дня ее получения или заявления об отзыве. Затем в течение трех дней инспекция уведомляет налогоплательщика в письменной форме о принятом решении (пункт 2 статьи 139.3 Налогового кодекса РФ).

Неизменными остаются положения Налогового кодекса РФ, согласно которым налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сборов) предоставляется право отозвать (апелляционную) жалобу полностью или в части до принятия вышестоящим налоговым органом решения по ней. Следует учитывать, что если лицо воспользуется этим правом, оно больше не сможет повторно обратиться с (апелляционной) жалобой по тем же основаниям (пункт 7 статьи 138 Налогового кодекса РФ).

Исчисление сроков для обращения в суд

Об исчислении сроков для обращения в суд в законе № 153-ФЗ указано, что в соответствии с новой редакцией пункта 3 статьи 138 Налогового кодекса РФ срок судебного обжалования исчисляется со дня, когда заявителю стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении или с даты истечения сроков рассмотрения жалобы. До 1 января 2014 г. это положение применяется только при обжаловании решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, принятых в порядке статьи 101 Налогового кодекса РФ (пункт 3 статьи 3 закона № 153-ФЗ). Ранее срок для обращения в суд в случае обжалования решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности исчислялся со дня, когда налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сборов) стало известно о вступлении в силу такого решения.

Заглавие статьи	Налог на прибыль при выплате вознаграждения по соглашению о переводе долга
Автор (ы)	С. Молодкина
Источник	«Налоговый консультант», №4, апрель, 2014

## НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ВЫПЛАТЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО СОГЛАШЕНИЮ О ПЕРЕВОДЕ ДОЛГА

Светлана Молодкина

Зачастую в деятельности организаций наступает момент, когда должник организации может перевести долг на третье лицо, которое имеет долги уже перед ним. При этом должники могут договориться между собой не только о переводе долга, но и о выплате вознаграждения за погашение задолженности новым должником.

В статье рассмотрим правовые основы договора о переводе долга и порядок налогообложения сумм вознаграждения, предусмотренного соглашением о переводе долга.

Правовое регулирование

Правовое регулирование сделок, связанных с переменой лиц в обязательстве, осуществляется в соответствии с главой 24 «Перемена лиц в обязательстве» Гражданского кодекса РФ (переводу долга посвящены статьи 391 и 392 Гражданского кодекса РФ).

Анализ положений этих статей позволяет сделать вывод, что в договоре о переводе долга участвуют три стороны:

- первоначальный должник;
- кредитор;
- новый должник.

Суть договора о переводе долга заключается в том, что первоначальный должник выбывает из обязательства, а новый должник становится обязанным перед кредитором. При этом обязательство переходит к новому должнику в том же объеме, в котором оно существовало для первоначального должника (статья 391 Гражданского кодекса РФ, информационное письмо Президиума ВАС РФ от 30 октября 2007 г. № 120 «Обзор практики применения арбитражными судами положений главы 24 Гражданского кодекса Российской Федерации»). Как поясняют суды (в том числе постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 5 апреля 2007 г. по

делу № А29-6688/2004-4э), это обязательство включает также уплату процентов, неустойки и другие санкции.

Согласно пункту 1 статьи 391 Гражданского кодекса РФ перевод первоначальным должником своего долга на нового должника допускается лишь с согласия кредитора, к другим участникам сделки гражданское законодательство не предъявляет такого требования, так как подразумевается, что должники договорились между собой о переводе долга и выплате вознаграждения за погашение задолженности новым должником.

Рассмотрим практический пример.

Между Обществом-1 и Обществом-3 заключен договор перевода долга, который возник у Общества-1 перед Обществом-2.

Сумма переуступаемого долга 2 млн. руб. В качестве оплаты за перевод долга и за предоставленную отсрочку старый должник (Общество-1) должен заплатить новому должнику (Обществу-3) 2,1 млн. руб. То есть возникает разница 100 тыс. руб. между суммой уступленного долга (2 млн. руб.) и суммой, которую старый должник должен уплатить новому должнику за то, что тот принял на себя этот долг (2,1 млн. руб.).

Возникает вопрос, может ли старый должник (Общество-1) учесть в расходах по налогу на прибыль разницу между первоначальной суммой долга (2 млн. руб.) и суммой, которую он заплатит новому должнику (2,1 млн. руб.) в размере 100 тыс. руб.?

#### **Бухгалтерский учет**

В бухгалтерском учете согласно инструкции по применению плана счетов, утвержденной приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, расчеты между организациями отражаются на счетах: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Так как договор о переводе долга касается трех сторон: первоначального должника (Общество-1), кредитора (Общество-2) и нового должника (Общество-3), то первоначальный должник (Общество-1) выбывает из обязательства, а новый должник (Общество-3) становится обязанным перед кредитором (Обществом-2).

Таким образом, в бухгалтерском учете первоначальный должник (Общество-1) отражает уменьшение кредиторской задолженности перед кредитором (Обществом-2) и одновременно увеличивает кредиторскую задолженность перед новым должником (Обществом-3).

#### **Налоговый учет**

В целях налогообложения налогом на прибыль сумма погашенной впоследствии задолженности первоначальным должником (Обществом-1) в размере переведенного долга 2 млн. руб. и сумма произведенной оплаты долга кредитору, обусловившей возникновение задолженности первоначального должника, не учитываются при определении налоговой базы (подпункт 10 пункта 1 статьи 251, пункт 12 статьи 270 Налогового кодекса РФ).



Однако в рассматриваемой ситуации первоначальный должник (Общество-1) в соответствии с соглашением о переводе долга уплачивает новому должнику (Обществу-3) 2,1 млн. руб., в том числе сумма переведенного долга 2 млн. руб. и 100 тыс. руб., являющиеся по своей сути вознаграждением нового должника.

В действующем законодательстве нормы, регулирующие порядок бухгалтерского и налогового учета операций возмездного перевода долга, в том числе по договорам, предусматривающим оплату (вознаграждение) новому должнику за предоставление отсрочки погашения задолженности в виде переведенного на него долга, отсутствуют.

По нашему мнению, исходя из существа соглашения и принимая во внимание положения пункта 3 статьи 421 Гражданского кодекса РФ, можно предположить о фактически сложившихся между первоначальным должником и новым должником заемных отношений (статья 807 Гражданского кодекса РФ)[1].

При этом сумма вознаграждения новому должнику является платой за пользование заемными средствами за весь период, на который первоначальный должник получил отсрочку погашения задолженности в сумме переведенного долга.

В соответствии с пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ любые заимствования, независимо от формы их оформления, в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ понимаются как долговые обязательства.

Исходя из этого, перевод на нового должника (Общество-3) в соответствии с договором перевода долга задолженности организации (Общества-1) перед кредитором (Обществом-2), обуславливающий возникновение обязательства организации перед новым должником, может быть рассмотрен для целей налогообложения прибыли как получение заемных средств. Соответственно, погашение задолженности перед новым должником будет признаваться возвратом заемных средств. В целях налогообложения прибыли суммы полученного и возвращенного займа (в сумме переведенного долга) не учитываются при определении налоговой базы (подпункт 10 пункта 1 статьи 251, пункт 12 статьи 270 Налогового кодекса РФ).

Согласно пункту 3 статьи 43 Налогового кодекса РФ любой заранее заявленный (установленный) доход, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления), в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам, признаются процентами. Таким образом, для целей налогообложения прибыли сумма вознаграждения новому должнику признается внереализационным расходом и учитывается в составе внереализационных расходов на конец соответствующего отчетного периода (пункт 2 пункта 1 статьи 265, пункт 8 статьи 272 Налогового кодекса РФ). При этом согласно абзацу 2 пункта 4 статьи 328 Налогового

кодекса РФ организация ежемесячно определяет и отражает в составе расходов часть причитающегося к выплате вознаграждения исходя из установленных доходности и срока действия долгового обязательства в отчетном периоде.

Эти расходы уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль в части, определяемой в соответствии со статьей 269 Налогового кодекса РФ. Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях (абзац 2 пункта 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ).

В нашей ситуации предполагаем, что у первоначального должника (Общества-1) нет аналогичных долговых обязательств, по которым он мог бы рассчитать средний уровень процентов для определения возможно допустимого для целей главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ уровня отклонений. В этом случае предельная величина процентов, признаваемых расходом при исчислении налога на прибыль, принимается согласно порядку, установленному абзацем 4 пункта 1 статьи 269 Налогового кодекса РФ, равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте, если иное не предусмотрено пунктом 1.1 статьи 269 Налогового кодекса РФ.

На период до 31 декабря 2013 года пунктом 1.1 статьи 269 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается:

с 1 января 2011 года по 31 декабря 2013 года включительно – равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Центрального банка РФ и коэффициента 0,8 – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

На основании вышеизложенного считаем, что при условии выплаты новому должнику суммы большей, чем величина переведенного долга, разницу между такими суммами можно признать в расходах как проценты

по заемному обязательству с учетом норм, предусмотренных статьей 269 Налогового кодекса РФ.

При этом обращаем внимание, что такое решение может привести к возникновению споров с налоговыми органами, так как возможность признания для целей налогообложения прибыли расходов на выплату вознаграждения новому должнику согласно договору о переводе долга в действующем законодательстве четко не определена, а судебная практика по этому вопросу отсутствует.

Заглавие статьи	Налоговая система за последние 10 лет: мнения экспертов
Автор (ы)	Г.А. Гаджиев
Источник	Налоговик, 1 января 2014

## НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА ЗА ПОСЛЕДНИЕ 10 ЛЕТ: МНЕНИЯ ЭКСПЕРТОВ

Г.А. Гаджиев

В последние годы в центре внимания науки налогового права, равно как и конституционно-судебной практики оказался принцип правовой определенности. Еще десять лет назад о его существовании знал относительно небольшой круг специалистов в области теории права. Сегодня этот принцип признан Конституционным Судом РФ универсальным и общеобязательным, относящимся к основам конституционного строя<sup>1</sup>. Его воздействие на правовую систему стало очевидным с принятием известного [Постановления КС РФ от 05.02.2007 № 2-П](#), посвященного проблемам института надзора в гражданском судопроизводстве. Влияние этого принципа возрастает по мере того, как меняются тип правопонимания, восприятие судьями и учеными идей правового реализма.

Доктрина, признающая роль судов в правообразовании, предполагает, что важен не столько текст закона, сколько сам процесс судебной «правогенерации». Верховный Суд РФ участвовал в этом тектоническом сдвиге не так активно, как Высший Арбитражный Суд РФ<sup>2</sup>, в связи с чем позиции двух высших инстанций разошлись, в частности, по вопросам налогового права и смежным с ним проблемам. Случаи таких противоречий известны специалистам, примером могут послужить принципиально разные толкования последствий контрольной закупки, проведенной сотрудниками налоговых органов в отношении юридического лица.

Объединение двух высших судов было обосновано необходимостью защитить принцип правовой определенности и связанное с ним конституционное требование равенства всех перед законом. Надеюсь, эта мера достигнет цели, принцип правовой определенности еще больше укрепится в российском

правопорядке и при этом не будут утрачены достижения ВАС РФ последних лет в налоговом праве и иных сферах.

Перемены видны невооруженным глазом и прежде всего в таком сегменте налоговой системы, как администрирование. Выросло качество налогового контроля, становится все меньше грубейших нарушений Налогового кодекса РФ, в том числе процессуальных. В лучшую сторону изменились и взаимоотношения налогоплательщика и налогового органа, о чем свидетельствует повсеместное внедрение электронного документооборота, сдачи отчетности, создание личных кабинетов налогоплательщиков.

В части системы налогов и сборов опасения вызывает тенденция поимущественного налогообложения. Обращение к таким налогам – анахронизм, шаг назад в эволюционном развитии. Имущественное налогообложение было характерно для тех исторических периодов, когда государство не имело возможности поймать налогоплательщика за руку, точно посчитать его доходы и взять с него налоги.

Надо признать, что наука налогового права активно развивалась в середине 1990-х гг. Но за последние десять лет более весомым оказался вклад не науки, а судебной арбитражной практики. Мы все скорбим в связи с упразднением ВАС РФ. Низкий поклон Председателю Суда Антону Александровичу Иванову, судьям за их правовые позиции, единообразие применения налогового права, сохраняющее баланс публичного и частного права. Не со всеми решениями ВАС РФ можно согласиться. Но работа по созданию цивилизованных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками в ситуации, когда законодатель не успевает все отрегулировать, была сделана огромная.

За десять лет все изменилось. Российская налоговая система сформировалась к 2003 г.: появились современные НДФЛ, НДС, акцизы, налог на прибыль, НДСПИ, специальные налоговые режимы. Однако Налоговый кодекс РФ очень много перерабатывался. За это время кардинально изменились налоговый режим, налоговое администрирование. Последнее значительно улучшилось, мы далеко продвинулись в этом направлении. В налогообложении перемены происходят постоянно, что связано с природой экономики и защитой различных интересов.

В течение последних десяти лет активно развивалась судебная арбитражная практика.

Вопросы, которые ставили перед Президиумом ВАС РФ участники налоговых споров, со временем только усложнялись.

Сейчас одна из важнейших проблем разрешения налоговых споров заключается в применении экономического анализа. Налоговому праву в большей степени, чем любой другой отрасли права, необходимо учитывать экономику вопроса при регулировании отношений, связанных с установлением налогов, определением круга обязанных лиц, элементов налогообложения, порядка исчисления налоговой базы.

В Налоговом кодексе РФ закреплены основные начала налогообложения: экономическая обоснованность установления налога, всеобщность и равенство налогообложения, недопустимость дискриминации и установления различного фискального бремени для тех категорий налогоплательщиков, между которыми нет обоснованного экономического различия, в особенности если оно заключается исключительно в форме собственности.

Конечно, эти принципы должны учитываться прежде всего законодателем, который устанавливает и совершенствует нормы налогового права, с тем чтобы добиться справедливого, соразмерного и нейтрального налогообложения.

Такое налогообложение отвечает регулируемым экономическим отношениям и в силу этого не стимулирует и не провоцирует к тому, чтобы налогоплательщик изменял свое поведение, выбирал форму ведения предпринимательской деятельности и строил хозяйственные отношения с контрагентами, имея целью только снижение налогового бремени.

И правоприменители, и суды обращаются к основным началам налогообложения для разрешения спорных ситуаций, обусловленных в немалой степени тем, что законодателю не удалось в полной мере обеспечить реализацию этих принципов.

Такая недоработка влечет пробельность регулирования, возникновение коллизий либо нечеткость определения правил поведения и налоговых последствий совершаемых налогоплательщиком хозяйственных операций.

К сожалению, в ряде случаев некоторые договорные конструкции, такие как простое товарищество, преданы забвению

и не используются участниками хозяйственного оборота именно в силу недолжного регулирования налоговых последствий исполнения.

Прошедшее десятилетие оказало самое большое за все годы реформ влияние на налоговую сферу. Вступившие в силу с 1999 г. первая часть и с 2000 г. вторая часть НК РФ позволили сформировать к 2003 г. определенную правоприменительную практику, повлиять на правосознание граждан, работников налоговых, правоохранительных, судебных органов.

В налоговом законодательстве были закреплены такие важнейшие принципы, как презумпция невиновности налогоплательщика, обязанность платить налоги, установленные только законом, право не исполнять требования должностного лица налогового органа, противоречащие законодательству, и др.

В последнее десятилетие основной тенденцией развития налогового законодательства стало совершенствование механизмов проведения контроля, процессуальных норм привлечения к ответственности за правонарушения.

Налоговая реформа, начатая в 1990-х гг., продолжается. Об этом свидетельствует изменение не только норм первой части НК РФ, но и самой системы налогов и сборов, которое выражается в создании новых и отказе от ранее действовавших налоговых платежей.

Одно из главных достижений российской налоговой системы – единая 13-процентная ставка НДС, обозначающая вектор на транспарентную систему выплаты заработной платы, сбережения ценных и уникальных специалистов.

Стоит вспомнить и списание в течение первого квартала 2012 г. налоговой задолженности 33 млн российских граждан на общую сумму 36 млрд руб.

Была обеспечена максимальная дружелюбность этой процедуры по отношению к налогоплательщи-кам.

Все произошло в автоматическом режиме, и гражданам не надо было ходить по инстанциям.

В числе последних новшеств я бы назвал принятие [Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ](#) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям».

На мой взгляд, многие до сих пор недооценивают (или, может быть, не дочитали этот документ) его значение с точки зрения увеличения прозрачности в налоговой и финансовой сферах.

Произошла почти полная декриминализация налоговых преступлений с ежегодным (с начала 2010 г.) увеличением показателей от 30 до 50%.

В то же время создана неработающая схема противодействия преступности в налоговой сфере.

Наконец, следует упомянуть о системных проблемах в межведомственном взаимодействии контрольных и правоохранительных органов: полиция забывает, что функция контроля за полнотой и правильностью уплаты налогов не подразумевает формирования доказательственной базы преступления.

Много сделано в области налогового администрирования: организована работа с крупными и крупнейшими налогоплательщиками, повышено качество налоговых проверок, снижены риски налогоплательщиков, принят раздел НК РФ по налоговому контролю правил трансфертного ценообразования.

Все эти меры способствовали развитию таких основополагающих принципов налогообложения, как справедливость и определенность.

Многое предпринято и для того, чтобы налогообложение стало удобным.

Отмечу личный вклад руководителя ФНС России Михаила Владимировича Мишустина в развитие сервисной составляющей в работе налоговой службы, комфортных уплаты налогов и отношений налогоплательщиков с налоговыми органами.

Идея составить мозаику российской налоговой системы последнего десятилетия из различных мнений очень интересная. Тем более что мнений достаточно.

Можно смело заявить, что к 2004 г. налоговая система в России состоялась. Другой вопрос: какая она и насколько отвечает предъявляемым к ней требованиям? К сожалению, эта система, как и система российского законодательства в целом, все еще требует серьезного усовершенствования.

Начнем с того, что процесс российского законотворчества хаотичный, он идет без стратегического плана по созданию и совершенствованию законодательства, без анализа законопроектов



на соответствие существующей или планируемой законодательной системе. В итоге невозможно предсказать, каким будет наше законодательство через пять или десять лет. Мы даже не знаем, каким оно должно быть в тот или иной период развития. Так что с точки зрения системности, предсказуемости и определенности налоговое законодательство за последние десять лет не изменилось.

В угоду насущной или политической необходимости в Налоговом кодексе РФ появляются и исчезают статьи и целые главы, но основных недостатков системы это не устраняет. Яркий пример – нелегкая судьба единого социального налога. В статусе налога он просуществовал всего (или целых) восемь лет. Потом его снова назвали страховым взносом, хотя никакого родства со страхованием у него так и не выявилось. Сейчас поговаривают о возвращении «блудного сына» в лоно налоговых платежей. Может быть, так и случится.

Заглавие статьи	Применение соглашений об избежании двойного налогообложения в Швейцарии: проблема толкования понятия beneficial owner
Автор (ы)	А.В.Кириллов
Источник	Налоговед, 1 января 2014

## ПРИМЕНЕНИЕ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ШВЕЙЦАРИИ: ПРОБЛЕМА ТОЛКОВАНИЯ ПОНЯТИЯ BENEFICIAL OWNER

А.В. Кириллов

Концепция лица, уполномоченного на получение дохода<sup>1</sup>, и термин beneficial owner, используемый в тексте Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития о налогах на доходы и капитал (далее – Модельная конвенция) и Комментариях к ней, имеют много общего.

Согласно и швейцарской концепции, и позиции, выработанной Организацией экономического сотрудничества и развития, роль определяющего фактора играет экономическая суть отношений, но не их юридическая структура (принцип substance over form).

Голландская научная доктрина

Тот факт, что концепция beneficial owner определяется контекстом международного соглашения, не означает, что понимание концепции национальным правом не играет роли. Национальная трактовка термина может иметь по крайней мере частично определенное значение. Более того, необходимо определить те случаи, когда лицо считается beneficial owner с точки зрения национального права и не является таковым для целей применения положений международного соглашения об избежании двойного налогообложения. В такой ситуации льготная ставка налога у источника по соглашению может быть предоставлена лицу, даже если оно не может рассматриваться в качестве beneficial owner в контексте применения национального права

Применяя метод систематического толкования, можно утверждать, что и для того и для другого подхода важна степень связи между лицом, претендующим на применение льгот по соглашению (субъектом), и суммой дохода, подлежащего налогообложению у источника выплаты (объектом).

Связь между субъектом и объектом определяется в обоих случаях исходя из следующего: тот, кто имеет право распоряжаться доходом, подлежащим налогообложению, рассматривается в качестве лица, имеющего полномочия на распоряжение этим доходом.

Вопрос о широте полномочий решается по-разному.

Швейцарская концепция предусматривает неограниченное право лица на распоряжение доходом, в то время как для соответствия критериям Организации экономического сотрудничества и развития достаточно, чтобы лицо имело хотя бы ограниченное право.

Для того чтобы определить лицо, уполномоченное на получение дохода, в Швейцарии применяют критерий использования доходов в собственном интересе и критерий принятия рисков.

При этом с точки зрения как швейцарского подхода, так и практики Организации экономического сотрудничества и развития не является решающим то обстоятельство, подлежит ли данный доход отнесению в целях налогообложения к доходам конкретного лица и облагается ли он налогом в этом качестве.

Различие между двумя позициями заключается в том, что, рассматривая возникновение права на распоряжение доходом, швейцарская концепция исходит из того, что такое право возникает в тот момент, когда наступает срок обязательства осуществить платеж, в то время как Модельная конвенция связывает возникновение этого права с моментом фактического осуществления платежа.

#### Применение принципа *lex fori* в США

Поскольку отсутствуют причины не принимать во внимание положения законодательства США, национальные правила в отношении кондуитных компаний подлежат использованию при определении лица, имеющего фактическое право на доход

Проблема применения национальных правовых концепций к толкованию понятия *beneficial owner*

Швейцарская практика столкнулась с проблемой толкования понятия *beneficial owner* при применении положений соглашений об избежании двойного налогообложения. Особенную актуальность этот вопрос приобретает в свете абзаца второго статьи 3 Модельной конвенции.

Согласно этой норме понятия, не определенные в указанном документе ОЭСР, подлежат толкованию, если контекст не требует иного, исходя из понимания, придаваемого этим терминам правом страны, в отношении налогов которой Конвенция подлежит применению. При этом понимание в соответствии с налоговым законодательством должно превалировать над пониманием в соответствии с другим законодательством этого государства. Иными словами, подлежит применению принцип *lex fori*.

Между тем Модельная конвенция не содержит определения термина *beneficial owner*.

В швейцарской и иностранных, в частности голландской (см. текст на полях), научных доктринах наиболее распространено воззрение, что при применении положений соглашений об избежании двойного налогообложения следует руководствоваться концепцией ОЭСР, подлежащей толкованию по принципу *lex fori*. Такой же позиции

придерживалась и швейцарская судебная система при рассмотрении «люксембургского дела».

Однако согласно противоположной позиции ссылка на принцип *lex fori* возможна лишь в том случае, если национальное право содержит термин, абсолютно идентичный закрепленному в международном соглашении (см. текст на полях).

Тем не менее на международном уровне общепринят подход, по которому термин *beneficial owner*, используемый в Модельной конвенции, подлежит толкованию сквозь призму Комментариев ОЭСР.

Такой точки зрения придерживается и швейцарская научная доктрина. По мнению швейцарских исследователей, особая автономная концепция *beneficial owner* составляет часть международного налогового права. Понятия международного налогового права не должны толковаться согласно правилам национального права, поскольку, например, в большинстве стран континентальной системы права нет точного определения *beneficial owner*.

Отсутствие единообразного понимания *beneficial owner* в законодательстве стран континентальной и англосаксонской систем права приводит к неизбежным трудностям в толковании этого термина. Недостаток точных формулировок особенно проблематичен в свете того, что с наличием фактического права на доход связана возможность использовать льготы по соглашениям об избежании двойного налогообложения в отношении доходов в виде дивидендов, процентов и роялти. По мнению швейцарских исследователей, толкование термина согласно Комментариям к Модельной конвенции недопустимо только в том случае, если это приводит к двойному налогообложению или двойному неналогообложению.

Телеологическое толкование (метод разработан Рудольфом фон Иерингом)

Заключается в трактовке нормы права в соответствии с ее целью.

В контексте настоящей статьи речь идет о том, что национальное право должно толковаться согласно целям применимого к данному вопросу международного акта.

При рассмотрении понятия *beneficial owner* сквозь призму швейцарской концепции также возникает риск применения положений национального законодательства против злоупотреблений в международном контексте. Эта опасность характерна прежде всего для тех стран, где концепция *beneficial owner* используется в качестве меры противодействия злоупотреблению положениями соглашений об избежании двойного налогообложения, что соответствует швейцарской концепции лица, уполномоченного на получение дохода.

По мнению ученых, попытки перенести швейцарскую практику применения концепции, не учитывая положений международного соглашения, а также истории его заключения, могут сильно осложнить

использование таких соглашений. Кроме того, при переносе национальной практики возникает риск автоматического применения в отношении указанных соглашений швейцарской судебной доктрины уклонения от налогообложения.

Таким образом, использование национальных концепций на межгосударственном уровне может приводить к фактическому отказу (в международной практике в данном контексте используется термин *treaty override*) от применения положений, согласованных суверенными участниками соглашения. Международный договор о льготном налоговом режиме должен содержать четкие и недвусмысленные критерии, позволяющие субъектам делового оборота определить, при каких условиях Договаривающееся Государство вправе отказать в предоставлении льгот. Толкование термина, содержащегося в таком соглашении, в национальном контексте может также нарушать принцип правовой определенности.

Подходы к решению проблемы в швейцарской научной доктрине и судебной практике

В швейцарской научной доктрине главенствует позиция, по которой отсылка к принципу *lex fori*, содержащаяся в абзаце втором статьи 3 Модельной конвенции, воспринимается как последний довод (*ultima ratio*). В соответствии с этим подходом международные соглашения подлежат толкованию исключительно с точки зрения правил, установленных статьями 31 и 32 Венской конвенции о праве международных договоров (1969). Применение национального законодательства (*lex fori*) возможно лишь в тех случаях, когда обращение к правилам указанной Конвенции не вносит ясность в спорное положение международного договора.

Используя метод телеологического толкования (см. текст на полях), швейцарские ученые утверждают, что подобная практика может вызывать множество противоречий между Договаривающимися Государствами и, как следствие, снижать эффективность применения международных соглашений. Это не соответствует цели заключения международных соглашений в области налогообложения, которые в первую очередь должны способствовать развитию торгово-экономических отношений между Договаривающимися Государствами. Иными словами, эффективное применение международных соглашений в области налогообложения несовместимо с различным пониманием и противоречивым применением содержащихся в них терминов.

Такой подход совпадает как с концепцией ОЭСР, так и с позицией большинства участников Международной налоговой ассоциации (*International Fiscal Association – IFA*) (см. текст на полях). В соответствии с Комментарием 2010 г. к Модельной конвенции термин *beneficial owner* не должен использоваться в узкотехническом смысле, но должен пониматься в контексте и свете объекта и целей заключения международного соглашения, включая избежание двойного налогообложения, а также противодействие уклонению от налогообложения. Отметим, что Швейцария до последнего

времени не разделяла точку зрения ОЭСР, согласно которой цель международных соглашений об избежании двойного налогообложения заключается в противодействии уклонению от налогообложения.

#### Пример из судебной практики

Федеральный суд Швейцарии, рассматривая проблему применения национального права (*lex fori*) в международном контексте, пришел к выводу, что «международно-правовые принципы толкования международных соглашений об избежании двойного налогообложения подлежат применению во всех случаях, когда сам международный акт не содержит особых правил толкования или не указывает на возможность субсидиарного применения терминов, содержащихся в национальном праве (*lex fori*)»

Вместе с тем некоторые представители швейцарской научной доктрины настаивают на том, что понятие *beneficial owner* подлежит толкованию в соответствии с национальным правом (*lex fori*) государства, применяющего положения международного соглашения.

Высказывается также мнение, что термины международного договора следует толковать в соответствии с принципом *lex fori*. Эта позиция аргументируется тем, что существует обширная национальная практика, включая практику Федерального суда Швейцарии, применения концепции лица, уполномоченного на получение дохода (*Der Nutzungsberechtigte*), а именно пункта «а» абзаца первой статьи 21 Закона Швейцарии «О налоге у источника». Названная практика может использоваться в качестве вспомогательного средства при толковании понятия *beneficial owner*.

Похожего подхода придерживается швейцарский налоговед М. Бауэр-Балмелли. По ее словам, *beneficial owner* преимущественно подлежит толкованию в контексте международного налогового договора, но с учетом швейцарской национальной практики, которая использует идентичное детально разработанное понятие вот уже более сорока лет. В контексте использования международных налоговых льгот это понятие играет роль, аналогичную термину *beneficial owner*, содержащемуся в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

#### Позиция IFA (высказана на конгрессе IFA в 1999 г. в Эйлате)

Концепция *beneficial owner* не должна толковаться в силу п. 2 ст. 3 Модельной конвенции как концепция национального права. Напротив, этому термину должно придаваться международно-правовое толкование, которое определяет его сущность в целях применения международного налогового права.

Обращает на себя внимание тот факт, что в известном «датском деле», в котором были сделаны важные выводы об использовании кондуитных структур в целях злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения, Швейцарская комиссия по налоговым вопросам применяла толкование *beneficial owner* в соответствии с национальным правом Договаривающихся Государств.

В решении по этому делу понятие «получатель дохода» было истолковано со ссылкой на абзац третий статьи 3 Соглашения об избежании двойного налогообложения между Королевством Данией и Швейцарской Конфедерацией в смысле швейцарской национальной концепции права на использование (*Recht zur Nutzung*) в понимании пункта «а» абзаца первого статьи 21 Закона Швейцарии «О налоге у источника». Таким образом, суд поддержал позицию, согласно которой применение национальных концепций должно осуществляться в контексте международного налогового соглашения.

В более позднем «немецком деле»<sup>13</sup> Федеральный административный суд Швейцарии высказался в пользу автономного толкования концепции *beneficial owner* в контексте положений Соглашения об избежании двойного налогообложения между ФРГ и Швейцарской Конфедерацией, но в итоге истолковал ее только в соответствии с положениями швейцарского национального права. По всей видимости, это было сделано с тем, чтобы сохранить единообразие судебной практики.

Толкование понятия *beneficial owner* в национальном контексте может нарушать принцип правовой определенности

Такой подход подавляющему большинству швейцарских налоговых специалистов представляется спорным, поскольку сейчас *beneficial owner* – это фактически самостоятельная международно-правовая концепция, составляющая часть международного налогового права. В национальном законодательстве Договаривающихся Государств зачастую не дается точного определения *beneficial owner*. В первую очередь это касается стран континентальной системы права. Швейцарские исследователи также исходят из предпосылки, что между государствами континентальной и англосаксонской систем права существуют противоречия в понимании термина *beneficial owner*.

Швейцарский ученый Б. Баумгартнер указывает на ахиллесову пяту толкования термина *beneficial owner* с точки зрения соответствующих национальных концепций: ссылка на принцип *lex fori* может быть обоснованной только в случае, если предварительно установлено, что контекст международного соглашения не требует иного подхода, но, как правило, такое соглашение не содержит требования учитывать контекст.

Б. Баумгартнер предлагает использовать как универсальное следующее определение: в качестве *beneficial owner* рассматривается лицо, которое в момент выплаты дохода обладает крайне ограниченными полномочиями по распоряжению им, но может самостоятельно принимать определенные решения. Подобные полномочия отсутствуют у лица, если оно обязано передать все полученные доходы иному лицу на основании существующего в момент выплаты гражданско-правового обязательства или фактического обстоятельства в виде преимущественного корпоративно-правового влияния и при этом обязанность по передаче дохода зависит от факта его получения. Преимущественное корпоративно-правовое влияние

имеет место в том случае, если исполнительный орган подконтрольного юридического лица принимает решение об использовании дохода и его дальнейшей передаче третьему лицу не с учетом собственных интересов такого подконтрольного лица, а исключительно на основании волеизъявления того, кто оказывает преимущественное корпоративно-правовое влияние на него.

Таким образом, в швейцарской научной доктрине превалирует мнение о необходимости толкования концепции *beneficial owner* в свете абзаца второго статьи 3 Модельной конвенции в соответствии с международно-правовым пониманием этого термина, выработанным в рамках подготовки Комментариев ОЭСР. Однако швейцарская судебная система применяет иной подход, основанный на толковании термина преимущественно с учетом национального права (*lex fori*).



