

Я. В. Соколов

заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

Г. В. Соболева

доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: В ЧЬЮ ПОЛЬЗУ?

Хотя мы не привыкли выслушивать правду,
но я должен признаться,
что иногда она не бесполезна и для нас.

М. Е. Салтыков-Щедрин

Любая принятая система налогообложения отражает сложившееся соотношение сил. При ее изменениях становится видно, в какую сторону это соотношение склоняется, усиливается ли роль государства, или, напротив, ослабевает. Это мы наблюдаем в современной отечественной экономике, где налоги играют значительную роль. Их доля в общей сумме бюджетных поступлений за последние пять лет колеблется от 81% в 2000 г. до 90,1% в 2004 г. Неслучайно предприниматели считают налоги одной из важнейших составляющих своих издержек и в целях их сокращения все время добиваются изменений в Налоговом кодексе. Очередные изменения в ответ на их просьбы произведены федеральными законами «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» 58-ФЗ от 6 июня 2005 г. и 119-ФЗ от 22 июля 2005 г.

Эти изменения затронули порядок начисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость (НДС), т. е. налогов, имеющих первостепенное значение для формирования федерального бюджета Российской Федерации. Эти два налога иллюстрируют всю разницу между тем, что составляют прямые и косвенные налоги. Обычно люди, склонные к теоретизированию, любят говорить о справедливости и требуют только прямых налогов: люди практического склада понимают, что такие налоги, во-первых, трудно собираемы, а во-вторых, провоцируют уголовные преступления, ибо человек делает все, чтобы скрыть доходы и уклониться от погашения своих обязательств. Поэтому понятнее и проще, и честнее в нашем случае косвенный налог — налог на добавленную стоимость (НДС).

И вот маятник в системе наших налогов вновь качнулся. В какую сторону — это будет видно из нашей статьи.

НДС

Изменения, касающиеся порядка определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, условно можно разделить на две группы: первая на-

правлена на уточнение методики исчисления налогооблагаемой базы, и устранения ранее существовавших противоречий и неясностей в положениях двадцать первой главы Налогового кодекса, вторая — вводит новые определения налоговых обязательств по НДС.

К числу изменений первой группы можно отнести установление большего размера выручки, дающий право для отказа от уплаты НДС (с 1 до 2 млн руб.).

Далее уточнен перечень работ (услуг), местом реализации которых признается Российская Федерация и конкретизированы условия, при которых данные работы (услуги) не признаются совершенными на ее территории, дополнен перечень не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) операций, детализирован порядок налогообложения при реорганизации хозяйствующих субъектов.

Внесены изменения и уточнения в перечень документов, представляемых в налоговые органы для подтверждения ставки НДС — 0% для операций и видов деятельности.

Перечень налоговых агентов дополнен организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров по реализации товаров, принадлежащих иностранным лицам, не состоящим на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков. Для них налоговая база определяется как стоимость таких товаров с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы налога. Данное положение это реакция законодателя на распространение изощренных налоговых схем, используемых для уклонения от уплаты НДС.

Внесены изменения в 154 ст. Налогового кодекса, касающиеся уплаты НДС с авансов. Налогоплательщики рассчитывали на отмену этой нормы, однако — их надежды не оправдались. Налоговая база определяется с учетом предварительной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). Данное положение заменяет ранее существовавшую норму по уплате налога с полученных авансов, по сути изменение формулировки не меняет существа дела, и налогоплательщик по-прежнему должен будет уплачивать налоги со средств, поступивших в счет оплаты предстоящей поставки товаров.

Вторая группа нововведений включает изменения правил налогообложения бартерных операций. К вычету можно принять лишь ту часть налога, которая не превышает балансовую стоимость отгруженного имущества с учетом акцизов. Их общая сумма умножается на ставку 18% или 10% п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Надо принять во внимание, что с 2007 г. при бартерных сделках НДС можно будет платить только деньгами. Причем обойти проблему с помощью взаимозачета не удастся. Дело в том, что и при зачете взаимных требований, по двум договорам, НДС также придется уплатить на расчетный счет или в кассу контрагента.

К числу самых радикальных новшеств следует отнести введения нового порядка установления момента налоговой базы. С 1 января 2006 г. таковым считается наиболее ранняя из двух следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Таким образом, налогоплательщик в случае отсутствия предоплаты будет вынужден уплачивать НДС из собственных средств. Однако это не приведет к ухудшению его финансового положения, поскольку одновременно, ему дается право уменьшить общую величину уплачиваемого налога на суммы, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг), т. е. в данном случае налогоплательщик избавляется от обязанности предъявлять к уменьшению суммы НДС только по оплаченным поставщикам товаров (работам, услугам). Следовательно, изменения, внесенные в кодекс, не поведут к росту налоговых обяза-

тельств налогоплательщиков. Кроме того, правительством планируется дальнейшее снижение налоговой ставки по НДС с 18 до 13%. Таким образом, можно говорить об уменьшении величины налоговой нагрузки на налогоплательщика, что явно выражает тенденции лоббистских групп, действующих в интересах предпринимателей. Дело в том, что уклониться от уплаты НДС очень трудно, хотя многие до сих пор умудряются. Но снижение доли НДС в налоговых поступлениях негативно скажется на доходах бюджета.

Налог на прибыль

Еще более значительным изменениям подверглась 25 глава НК РФ, хотя многие из них носят уточняющий характер. Так, начиная с 1 января 2006 г. налогооблагаемый доход определяется на основании первичных документов и документов налогового учета, а также других документов, подтверждающих получение доходов налогоплательщиком. (пп. 2 п. 1 ст. 248 НК РФ). Уточняется перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, а также методика определения отдельных видов доходов и расходов.

С 1 января 2006 г. (пп. 4 и 5 п. 1 ст. 251 НК РФ) доходы в виде имущества, имущественных прав, если они получены участником хозяйственного общества или товарищества при выходе из этих организаций либо при распределении имущества в результате их ликвидации в пределах вклада (взноса), больше не будут учитываться для целей налогообложения, что становится еще одним послаблением собственникам. Сейчас такие доходы не учитываются в пределах первоначального взноса. Также для целей налогообложения не будет признаваться доходом имущество, имущественные права и (или) неимущественные права, имеющие денежную оценку, которые получает участник договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемник в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности, или раздела такого имущества. Уточнен порядок учета расходов на капитальные вложения у арендатора и арендодателя.

Сравнительно небольшой поблажкой можно считать, то что теперь в материальные расходы будут включаться не только затраты на покупку спецодежды, но и затраты на приобретение других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренные законодательством РФ, не являющиеся амортизируемым имуществом (пп. 3 п. 1 ст. 254). Также в материальные расходы включаются затраты, связанные с формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами (пп. 7 п. 1 ст. 254).

Теперь нормами Налогового кодекса четко установлено, что НДС и акцизы, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ п. 2 ст. 254, не учитываются в стоимости материально-производственных запасов.

Устанавливается порядок определения стоимости излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств. Эта стоимость равна сумме налога, исчисленной с внереализационного дохода, предусмотренного п. 13 и п. 20 ст. 250 НК РФ.

Новацией стало и признание потерь при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленных технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья (пп. 3 п. 7 ст. 254). Внесена ясность в вопрос определения норм естественной убыли. Установлено, что до их утверждения в порядке, определяемом Правительством РФ, к материальным расходам будут приравниваться потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных ранее соответствующими федеральными ор-

ганами исполнительной власти, т. е. этим закрепляются все действующие права всех заинтересованных лиц.

Расширен состав расходов на рекламу путем включения в их состав издержек на изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, а также о товарных знаках и знаках обслуживания организации (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Вместе с тем часть изменений приведет к увеличению налоговых обязательств налогоплательщиков. К их числу можно отнести уточнения, определяющие доходы, не принимаемые во внимание для целей налогообложения. В результате этих уточнений сужаются виды доходов, которые налогоплательщик может не учитывать для целей налогообложения, уточняется перечень грантов, которые не должны приниматься во внимание при определении налоговой базы. И, что особенно важно, в ее составе не будут учитываться суммы кредиторской задолженности налогоплательщика только по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанные и (или) уменьшенные иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ пп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ (с 1 января 2005 г.). Но это не существенная потеря. Ранее не учитывалась вся кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами разных уровней.

Уточняется не в пользу налогоплательщика порядок формирования резерва по сомнительным долгам. Налоговый кодекс признает сомнительным долгом только ту задолженность, которая возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором. Ранее сомнительная задолженность не была четко связана с реализацией товаров (работ, услуг), что давало возможность налогоплательщику учитывать любую сомнительную задолженность при определении величины резерва по сомнительным долгам.

Событием можно считать то, что расходы организации на НИОКР, которые не дали положительного результата, включаются в состав прочих расходов в полном объеме равномерно в течение двух лет. Сейчас эти расходы в размере не более 70% учитываются в течение трех лет (п. 2 ст. 262 НК РФ). Такой же срок списания устанавливается и для расходов, давших положительный результат. Учитывая, что полностью стирается разница между расходами и потерями, это не просто льгота, а огромная поправка всем, кто согласно нормативным документам выполняет научно-исследовательские работы.

Норма пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ устанавливает, что к внереализационным расходам относятся расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю при выполнении определенных условий договора, в частности, объема покупок. Теперь открывается возможность предоставлять (по сговору и даже без него) покупателям фиктивные скидки и показывать большие внереализационные расходы.

Налоговым кодексом устанавливается, что в составе внереализационных признаются расходы на проведение любых собраний акционеров (пп. 16 п. 1 ст. 265 НК РФ), а не только ежегодных, как это было все время.

Вводится новое положение, согласно которому расходы на капитальные вложения (предусмотренные п. 1.1 ст. 259 НК РФ) признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств (п. 3 ст. 272). Однако необходимо принимать во внимание ограничения, устанавливаемые п. 1 и 2 ст. 259 НК РФ, согласно которым налогоплательщик может включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно); расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевоору-

жения, частичной ликвидации основных средств. Такие расходы не будут учитываться при расчете сумм амортизации.

Значительно улучшается положение налогоплательщиков с точки зрения признания убытков прошлых лет, так как с 2006 г. увеличивается совокупная сумма переносимого убытка, она ни в каком отчетном (налоговом) периоде не сможет превышать 50% налоговой базы (в настоящее время она ограничивается 30%), а с 1 января 2007 г. убытки будут переноситься на будущее без каких-либо ограничений (п. 2 ст. 283 НК РФ). Принимая во внимание, сколько в нашей стране официально убыточных предприятий, становится ясным, сколько дополнительных льгот они получают.

Изменения в порядке учета расходов, связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг)

Прежде всего перечень прямых расходов теперь становится открытым. Внешне это выглядит как сверхдемократичная мера. Налогоплательщику якобы предоставлено право самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения состав прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). Налоговый кодекс лишь устанавливает рекомендуемый перечень прямых расходов, который включает: материальные расходы (в части материальных расходов, определяемых пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ), расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых в производственном процессе, и амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно используемым в производственном процессе. Прямыми расходами теперь считаются взносы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на зарплату персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 318 НК РФ).

Пунктом 2 ст. 318 НК РФ устанавливается, что прямые расходы относятся к расходам текущего периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 НК РФ, и уточняется, что не только косвенные, но и внереализационные расходы, осуществленные в текущем периоде, полностью включаются в состав затрат, учитываемых для целей налогообложения. Это устраняет сомнения в толковании правил признания внереализационных расходов. Изменения коснулись и правил признания прямых расходов для тех организаций, которые заняты оказанием услуг. Налогоплательщика, оказывающие услуги, вправе отнести прямые расходы данного периода на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода без распределения их на остатки незавершенного производства (НЗП).

Значительные изменения произошли в порядке их исчисления. Ранее налогоплательщику предлагались жесткие правила расчетов остатков НЗП в зависимости от вида деятельности. Теперь налогоплательщик может самостоятельно определять порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию с учетом соответствия понесенных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам), что позволяет сблизить финансовый и налоговый учеты организации. Однако в этом случае возникает естественный вопрос: зачем их противопоставляли, чтобы теперь сблизать? Во всяком случае, предполагается, что новые условия позволят налогоплательщику установить наиболее экономически обоснованную и приемлемую для него систему расчетов остатков незавершенного производства. Однако Бог предполагает, а налоговый инспектор располагает, что из этого всего выйдет, нам еще предстоит узнать.

Установленный организацией порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) предусматривается учетной политикой для целей налогообложения и должен применяться в течение не менее двух налоговых

периодов. Если прямые расходы невозможно отнести к конкретному производственному процессу, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей. Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца (ранее они относились на материальные расходы).

Последнее уточнение носит формальный характер, поскольку отнесение остатков в состав материальных расходов не меняло характер расчетов налогоплательщика. Введенные изменения предъявляют новые жесткие требования к налогоплательщику, обязывая его закрепить в учетной политике перечень расходов, относимых организацией к составу прямых, и указать механизм их включения в состав незавершенного производства.

Предполагается, что все эти изменения направлены не только на сближение правил финансового и налогового учета, но и предоставляют большую свободу налогоплательщикам. Самостоятельная разработка и утверждение положений учетной политики по составу и порядку расчетов величины прямых расходов позволят налогоплательщику адаптировать учет к особенностям своего экономического положения и финансовой ситуации.

Итоги

В общем можно сказать, что произведенные изменения укладываются в провозглашенную Правительством РФ концепцию снижения налоговой нагрузки на налогоплательщика. Но обратной стороной медали в данном случае будет сокращение поступлений в бюджет Российской Федерации. Конечно, правительство планирует, что оно сможет компенсировать эти потери за счет роста экономики, и, следовательно, в результате роста валовых поступлений по налогам. Но, как говорится, блажен, кто верует. Многие, например Г. А. Явлинский, полагают, что ослабление налогового бремени усилит собираемость налогов. Но вся российская жизнь показывает, что человек, если ему хоть рубль можно не платить, — не заплатит. Поэтому ясно: новые поправки в НК РФ свидетельствуют об ослаблении позиции власти, ее вертикали и усилении влияния олигархов. Хорошо, если это позволит обеспечить экономический рост, и реформы окажутся оправданными, но если роста не будет, те же предприниматели и олигархи сочтут уступки недостаточными и вновь начнут требовать очередных налоговых послаблений.

И поверьте, скоро мы опять узнаем об уточнениях и исправлениях в НК РФ, ибо чем нестабильнее общество, тем чаще в нем меняют налоги.