

Аналитическая записка об отдельных проблемах налогового, таможенного и бюджетного законодательства Российской Федерации и предложения по его совершенствованию

В 2002 году Правительством Российской Федерации принимались меры по реализации стратегических приоритетов и первоочередных задач бюджетной политики, определенных в Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации “О бюджетной политике на 2002 год”, и исполнению Федерального закона “О федеральном бюджете на 2002 год”.

В прошедшем году по предварительным данным в федеральный бюджет поступило налоговых доходов на 1696,1 млрд. рублей. По сравнению с 2001 годом налоговые доходы бюджета увеличились на 237,4 млрд. рублей, или на 16,3 процента. В 2002 году при некотором снижении темпов роста по важнейшим показателям продолжился экономический рост: увеличились объемы валового внутреннего продукта, промышленного и сельскохозяйственного производств, инвестиций в основной капитал, внешнеторгового оборота. Рост доходов федерального бюджета обеспечивается также за счет реализации мер по совершенствованию налогового администрирования, усилению контроля за соблюдением налогового законодательства, устранению недостатков в налоговом и бюджетном процессах.

Номинальный объем налоговых поступлений возрос также в результате роста цен, превышения уровня инфляции, принятого при расчете бюджета. В январе-декабре 2002 года уровень инфляция составил 15,1 % при 12,0 %, принятых при утверждении бюджета.

Существенное влияние на формирование налоговых доходов федерального бюджета в 2002 году оказали изменения, внесенные в налоговое и бюджетное законодательство Российской Федерации. По оценке за счет этих изменений налоговые доходы федерального бюджета увеличились на сумму порядка 60 млрд. рублей.

В то же время задание по сбору налогов в федеральный бюджет, установленное Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2002 год”, выполнено на 98,3 процента.

Отставание в выполнении бюджетного задания по налоговым доходам является, прежде всего, следствием замедления темпов экономического роста, ухудшения финансового положения многих предприятий и организаций к концу года. В то же время проверки Счетной палаты Российской Федерации показывают, что многие предприятия скрывают доходы, уклоняются от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, минимизируют налоговые платежи, используя при этом недостатки налогового и таможенного законодательства.

Настоятельного рассмотрения и принятия решений по ним требуют следующие вопросы налогового, таможенного и бюджетного законодательства Российской Федерации.

Налоговое законодательство

1. Одной из основных проблем для налоговой и бюджетной систем является упорядочение положения с возмещением налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам, применяющим ставку налога в размере 0 процентов. В последние годы происходит значительный рост денежных средств, выделяемых из федерального бюджета на возмещение налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам материальных ресурсов. Если в 1999 году эти средства составляли 39,7 млрд. рублей, или 18,3 % от суммы налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации, зачисленной по итогам года в бюджет, то в 2001 году -

211,9 млрд. рублей (44,4 процента). При росте поступлений налога в бюджет в 2,2 раза сумма возмещения налога возросла в 6 раз, в то же время объем экспорта, облагаемого налогом, возрос в 1,7 раза. Доля возмещения налога в объеме экспорта увеличилась с 2,6 % в 1999 году до 8,1 % в 2002 году. В 2002 году (по предварительным данным) возмещено налога на сумму 181,1 млрд. рублей, или 34 % от размера налога, зачисленного в бюджет при значительной задолженности по возврату сумм налога.

Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2003 год” предусмотрено возместить экспортерам 240 млрд. рублей налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации, что составляет более 1/3 от запланированного поступления налога в бюджет. В результате резкого роста сумм возмещения налога на добавленную стоимость поставщикам материальных ресурсов, использованных при производстве экспортной продукции, происходит снижение значения этого налога в доходах бюджетной системы страны.

Возмещение налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам используется в мировой практике для стимулирования экспорта. Однако страны со сложившейся налоговой системой применяют такую налоговую льготу с учетом уровня налоговой дисциплины и состояния контроля за налогоплательщиками. В российской практике возмещение налога из формы стимулирования экспорта превращается недобросовестными налогоплательщиками в источник незаконного дохода путем изъятия из бюджета крупных денежных средств. Опережающий рост возмещения налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам над ростом объема облагаемого налогом экспорта свидетельствует именно об этом.

Для неправомерного возмещения налога на добавленную стоимость создаются подставные фирмы-однодневки, которые, получив от экспортера предъявленную к возмещению сумму налога, ликвидируются, не уплатив в бюджет причитающуюся сумму налога, в то время как экспортеры в соответствии с установленным порядком предъявляют в налоговые органы суммы уплаченного налога к возмещению из бюджета. Использование таких “серых” схем позволяет недобросовестным налогоплательщикам окупать не только все связанные с этим затраты, но и дает существенные преимущества предприятиям в конкурентной борьбе. В то же время законопослушные налогоплательщики становятся неконкурентными и вынуждены либо покинуть рынок, либо использовать “серые” схемы. В этих условиях возможна реализация различных зарплатных схем, незаконный наличный оборот, вывод денег в оффшорные зоны.

Другими причинами неправомерного возмещения налога на добавленную стоимость являются ложный экспорт и завышение стоимости материальных ресурсов, использованных при производстве экспортной продукции.

К непропорциональному росту сумм налога, выделяемых из федерального бюджета организациям-экспортерам, ведет также неполное возмещение добросовестным экспортерам этих сумм в течение финансового года с погашением накопленной задолженности в следующем году.

Наличие всех этих факторов подтверждают результаты проверок. Предпринимаемые налоговыми органами меры по усилению контроля за обоснованностью ходатайств налогоплательщиков о возмещении сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров не принесли до настоящего времени ожидаемого результата. Продление срока рассмотрения ходатайств налогоплательщиков о возврате сумм налога расширило для налоговых органов возможности для более тщательной проверки этих ходатайств, однако, удлиняет и сроки возврата средств законопослушным налогоплательщикам.

Подобные схемы используются и при внутренних оборотах, где они значительно менее контролируемы, поскольку по установленному порядку возмещение налога на добавленную стоимость осуществляется не из средств бюджета, а самими налогоплательщиками путем зачета суммы “входного” налога на добавленную стоимость. По данным налоговой отчетности за 2002 год, таким образом зачтено около 2,7 трлн. рублей. При этом составить реальную картину того, сколько из этой суммы не внесено в бюджет, практически не представляется возможным.

Имеются существенные недостатки в нормах налогового и таможенного законодательства Российской Федерации, регулирующих возмещение налога на добавленную стоимость экспортерам. Так, Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает зависимость между соблюдением налоговой дисциплины организациями-экспортерами и возмещением им налога на добавленную стоимость, а также обязанность налоговых органов при контроле за полнотой исчисления налога и суммы возмещения налога проверять правильность применения цен на товары. Статьей 164 части II Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налогообложение по налоговой ставке 0 процентов производится при реализации экспортируемых товаров, а также работ (услуг), непосредственно связанных с их производством и реализацией, в то же время Таможенный кодекс Российской Федерации относит к таможенному режиму экспорта только экспорт товаров и не включает работы и услуги, связанные с обеспечением этого режима. Такое несоответствие ведет к занижению таможенной стоимости экспортируемых товаров и недопоступлению в бюджет экспортных пошлин.

Совершенствование порядка возмещения из федерального бюджета сумм налога на добавленную стоимость организациями-экспортерами, усиление контроля за обоснованностью возмещения этих сумм являются крупным резервом увеличения доходов федерального бюджета.

Исправить сложившуюся ситуацию с возмещением налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам можно только комплексным применением дополнительных экономических, административных и организационных мер. Прежде всего, могло бы быть рассмотрено предложение о том, чтобы уплата налога на добавленную стоимость по всей цепочке продвижения товара оформлялась отдельными платежными поручениями и суммы налога зачислялись на специальный счет, который может быть открыт либо налогоплательщику, либо, что предпочтительнее, налоговому или казначейскому органу. С этого счета осуществляются уплата налога в бюджет и возмещение сумм налога поставщикам продукции на такие же специальные счета у поставщиков. Контроль за режимом этих счетов и соответствующую ответственность за его нарушения необходимо возложить на банки.

Открытие таких счетов позволит сравнивать суммы уплаченного и возвращенного и избежать незаконного возмещения налога. При этом при открытии таких счетов налоговому или казначейскому органу функция регулирования операций по учету сумм уплаченного и возмещенного налога на добавленную стоимость переходит от предприятий к государству. Основой для сравнения станут не отчеты предприятий, а собственно потоки денежных средств, полученных бюджетом в качестве налога на добавленную стоимость. Расчеты по налогу становятся прозрачными, упрощается контроль за правильностью платежей, ограничиваются возможности для применения различных схем ухода от уплаты налога. Кроме того, применение этого порядка должно сократить сроки получения добросовестными налогоплательщиками уплаченного ими налога.

В качестве альтернативного предложения можно рассмотреть вопрос об изменении порядка исчисления налога на добавленную стоимость, установив объектом и базой

налогообложения добавленную стоимость, которую хозяйствующие субъекты будут рассчитывать самостоятельно. Это позволит ликвидировать процесс возврата налога и решить все проблемы неуплаты “входного” налога на добавленную стоимость.

Принятие указанных предложений позволит не только получить значительные дополнительные финансовые ресурсы в бюджет, но и даст возможность снизить общую ставку налога на добавленную стоимость без потерь для бюджета.

2. Как показывают результаты контрольных мероприятий, проводимых Счетной палатой Российской Федерации, существенные финансовые резервы имеются в области государственного регулирования рынка алкогольной продукции.

Несмотря на значительное количество принятых в последние годы решений (более 200 нормативных правовых актов), легальное производство водки и ликероводочных изделий остается на уровне 120-130 млн. декалитров при экспертной оценке потребления более 250 млн. декалитров. Объемы нелегального теневого оборота по-прежнему составляют от 40 % до 50 % годового потребления крепких алкогольных напитков. Потери консолидированного бюджета Российской Федерации оцениваются в размере более 40 млрд. рублей. Столь высокий теневой оборот на рынке алкогольной продукции в определенной мере связан с ростом цен на алкогольную продукцию, что, прежде всего, вызвано ежегодным увеличением ставок акцизов. Однако в условиях низкой покупательной способности населения такая политика является фактором, сдерживающим развитие легального производства.

Не получен ожидаемый эффект от перехода с 1 июня 2001 года к уплате акцизов через акцизные склады. Следует отметить, что режим акцизного склада был введен в целях усиления налогового контроля за производством и оборотом алкогольной продукции, уменьшения налоговой нагрузки на производителей алкогольной продукции путем перераспределения обязательств по уплате акцизов между организациями-производителями и организациями оптовой торговли, учредившими акцизные склады, а также в целях обеспечения свободного перемещения алкогольной продукции по территории Российской Федерации.

Однако проверки, проведенные Счетной палатой Российской Федерации в 2002 году в Республике Мордовия, Брянской, Оренбургской и Саратовской областях, свидетельствуют о том, что эти цели в полной мере не достигнуты. Введение системы акцизных складов не оказало существенного влияния на сокращение нелегального оборота алкогольной продукции. По данным статистических органов, около половины оборота алкогольной продукции в указанных субъектах Российской Федерации является нелегальным, и с введением системы акцизных складов объем нелегального оборота практически не сократился. Вместе с тем с введением указанных складов значительно увеличилось количество налогоплательщиков, что весьма усложняет контроль за оборотом алкогольной продукции. Так, в Республике Мордовия и Брянской области до введения указанного режима было по одному плательщику акцизов, в Оренбургской области - 5, в Саратовской области - 3. По состоянию на 1 октября 2002 года в Республике Мордовия таких плательщиков стало 9, Брянской области - 6, Оренбургской области - 19 и Саратовской области - 15.

Проверки также показали, что введение системы акцизных складов способствовало удлинению сроков продвижения алкогольной продукции до конечного потребителя и, следовательно, - сроков уплаты акцизов, поскольку реализация алкогольной продукции между акцизными складами не является объектом налогообложения. Например, в Оренбургской области было установлено, что 60 % алкогольной продукции закупается акцизными складами оптовых организаций у аналогичных акцизных складов.

Следует также отметить, что с введением режима акцизного склада некоторые производители при реализации алкогольной продукции акцизным складам оптовых организаций вынуждены для поддержания конкурентоспособности производимой продукции понижать рентабельность и переуступать часть своей прибыли в пользу последних. Кроме того, введение режима акцизного склада не обеспечило свободного перемещения алкогольной продукции по территории Российской Федерации. Напротив, субъекты Российской Федерации по-прежнему устанавливают экономические и административные барьеры, ограничивающие ввоз этой продукции на их территорию. Так, в Республике Мордовия была внедрена система экономической заинтересованности муниципальных образований в создании условий для реализации водки и ликероводочных изделий производства ОАО «Мордовспирт».

Необходимо отметить, что Федеральным законом «О федеральном бюджете на 2003 год» изменен порядок зачисления в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации акцизов на водку и ликероводочные изделия. Установлено, что сумма акциза на водку и ликероводочную продукцию, которая будет реализовываться производителями на акцизные склады, в полном объеме зачисляется в доход федерального бюджета, а суммы акциза при реализации этой продукции с акцизных складов полностью поступают в доходы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации. (В 2002 году эти поступления распределялись между федеральным бюджетом и региональными бюджетами в равных долях). В то же время при увеличении количества акцизных складов оптовой торговли и удлинении сроков уплаты акцизов при реализации продукции с этих складов субъекты Российской Федерации в 2003 году могут испытывать серьезные проблемы при исполнении доходной части своих бюджетов.

В целях усиления государственного регулирования рынка алкогольной продукции предлагается рассмотреть вопрос о переносе акциза с алкогольной продукции на спирт высшей очистки, из которого изготавливается водка обыкновенного качества типа «Русская». Одновременно можно рассмотреть вопрос о снижении цен на водку, потребляемой большей частью населения с невысокой покупательной способностью.

Наряду с этим решению проблемы легализации оборота алкогольной продукции способствовал бы также переход к государственной монополии на оборот этилового спирта. Для этого необходимо передать единому федеральному органу все функции, связанные с государственным регулированием производства и оборота этилового спирта, вырабатываемого из всех видов сырья, а также алкогольной и другой спирто-содержащей продукции. Кроме того, для осуществления закупок спирта у производителей и продажи его потребителям указанный федеральный орган должен наделить соответствующими полномочиями специализированное унитарное предприятие, поскольку закупка спирта у производителей будет осуществляться по оптовым ценам, а продажа потребителям - по отпускным ценам с учетом перенесенного акциза, при этом уполномоченное федеральное предприятие становится единственным плательщиком акциза.

Реализация предлагаемого способа взимания акциза на спирт позволит значительно упростить действующую громоздкую и малоэффективную систему регулирования производства и оборота алкогольной продукции, в том числе сократить число налогоплательщиков с более чем двух тысяч до одного. Значительно сократятся расходы государства на содержание контролирующих органов, отпадет необходимость в учреждении акцизных складов, специальных региональных марках, существенно снизится криминализация производства и оборота алкогольной продукции, улучшатся условия товарообмена между регионами. Что касается проблемы, которая может возникнуть при исполнении региональных

бюджетов в случае перенесения уплаты акцизов с алкогольной продукции на спирт, то она может быть решена либо в рамках регулирования межбюджетных отношений, либо путем дополнительной передачи части регулирующих налогов из федерального бюджета в бюджеты регионов, либо путем выделения дополнительных средств из Федерального фонда финансовой поддержки субъектов Российской Федерации.

3. Отсутствие в Российской Федерации полноценного внутреннего рынка сырой нефти позволяет нефтяным компаниям посредством применения трансфертных цен, использования зон льготного налогообложения, создания различных организационных структур и схем движения денег и расчетов в рамках действующего законодательства существенно минимизировать налоговые платежи.

Так, при проверке в ОАО “Сибнефть” и на его дочерних предприятиях (ОАО “Сибнефть-Ноябрьскнефтегаз”, ОАО “Сибнефть-Омский НПЗ”, ОАО “Сибнефть-Омскнефтепродукт”) Счетной палатой Российской Федерации установлено, что ОАО “Сибнефть” в 2001 году и в I полугодии 2002 года осуществляло деятельность с участием юридических лиц, зарегистрированных в зонах льготного налогообложения (Республика Калмыкия, Чукотский автономный округ), в штате которых числилось более половины инвалидов с вытекающими отсюда дополнительными налоговыми льготами. Эти юридические лица приобретали весь объем добытой нефти на ОАО “Сибнефть-Ноябрьскнефтегаз” и реализовывали на том же узле учета нефти ОАО “Сибнефть” по цене в 2-3 раза выше цены приобретения. При этом сырая нефть с узла учета нефти не транспортировалась и не меняла своих физических свойств, часть нефти реализовывалась на экспорт, а часть направлялась на производство нефтепродуктов, которые в дальнейшем закупались ОАО “Сибнефть”. Владельцами нефти юридически являлись посредники, в то же время организацию экспортных поставок, оплату таможенных пошлин, а также организацию и оплату транспортировки и переработки нефти на территории Российской Федерации осуществляло ОАО “Сибнефть”. Таким образом, весь производственный процесс осуществляло и оплачивало ОАО “Сибнефть”, а посредники лишь аккумулировали прибыль, не выполняя при этом функциональных операций.

Льготные условия налогообложения позволяли уплачивать налог на прибыль по ставкам, сниженным более чем в 6 раз против действующих (в 2001 году - с 35 % до 5,5 процента).

Следует также отметить, что в случае прямых отношений между дочерними предприятиями ОАО “Сибнефть” налогооблагаемая прибыль этого акционерного общества составила бы 45,4 млрд. рублей. Сумма налогов, причитающихся к уплате в бюджет, составила бы 16,1 млрд. рублей, в том числе налога на прибыль - 15,9 млрд. рублей, из них в федеральный бюджет - 4,9 млрд. рублей (включая уплаченные налоги присоединенных посредников). Однако при использовании установленных законодательством Республики Калмыкия и Чукотского автономного округа льгот по уплате налога на прибыль в бюджеты этих регионов, где были зарегистрированы посредники, а также действовавших в 2001 году льгот по налогу на прибыль для предприятий, использующих труд инвалидов, фактическая сумма налога на прибыль (включая уплаченные налоги дочерних предприятий) составила лишь 5,8 млрд. рублей.

С введением в действие главы 25 “Налог на прибыль организаций” Налогового кодекса Российской Федерации действовавшие до этого льготы, в том числе в части понижения ставки налога организаций, если от общего числа их работников инвалиды составляют не менее 50 %, отменены.

Соглашением между Российской Федерацией и Республикой Казахстан о статусе г. Байконура, порядке формирования и статусе его органов исполнительной власти, заключенным 23 декабря 1995 года, предусмотрено, что доходы от уплаты налогов, сборов, пошлин и иных платежей, взимаемых на территории г. Байконура, в полном объеме зачисляются в бюджет города, а глава городской администрации наделен правом предоставлять налоговые льготы организациям с учетом значения их деятельности для населения города в соответствии с законодательством Российской Федерации. В то же время Законом Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2118-1 “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” определено, что федеральные налоги (в том числе размеры их ставок, объекты налогообложения, плательщики налогов) и порядок зачисления их в бюджет устанавливаются законодательными актами Российской Федерации. Кроме того, Налоговым кодексом Российской Федерации запрещено предоставление индивидуальных налоговых льгот. Однако администрацией г. Байконура в 2001 году были предоставлены ряду организаций, зарегистрированных на территории города, в том числе нефтеперерабатывающей промышленности, льготы по федеральным налогам и сборам на сумму 19,4 млрд. рублей. В результате в федеральный бюджет не поступили около 19 млрд. рублей, оставшихся незаконно у налогоплательщиков.

Следует отметить, что организации, зарегистрированные в г. Байконуре и получившие освобождения от уплаты акцизов на нефтепродукты, не располагали собственными мощностями по производству подакцизных нефтепродуктов. Они фактически используют мощности ряда нефтеперерабатывающих заводов, расположенных на территории Российской Федерации, заключив с ними договоры аренды технологического оборудования и договоры услуг по производству подакцизных нефтепродуктов из давальческого сырья (процессинг).

В соответствии с пунктом 5 статьи 204 Налогового кодекса Российской Федерации акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. При этом законодательно не определен термин “место производства”. Одновременно пунктом 4 статьи 182 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что объектом налогообложения признается передача на территории Российской Федерации лицом произведенных им из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья либо другим лицам.

Нефтеперерабатывающие заводы, не являясь стороной по договору процессинга, не могут быть квалифицированы в качестве лица, производящего нефтепродукты из давальческого сырья. Определение Налоговым кодексом Российской Федерации в качестве объекта обложения акцизом операций передачи продуктов, произведенных только из давальческого сырья, не позволяет квалифицировать нефтеперерабатывающие заводы в качестве плательщиков акциза по операциям передачи на территории Российской Федерации лицом произведенных им из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья либо другим лицам. В то же время предприятия, зарегистрированные в городе Байконуре и осуществляющие передачу на территории Российской Федерации произведенных из давальческого сырья подакцизных товаров собственнику указанного сырья, могут быть квалифицированы как налогоплательщики, поскольку у них возник объект налогообложения в соответствии с положениями Кодекса. При этом такие налогоплательщики использовали льготы, не предусмотренные законом.

Очевидно, что в условиях отсутствия в Российской Федерации полноценного внутреннего рынка сырой нефти нефтяные компании будут находить возможность минимизации налоговых платежей даже при внесении в налоговое законодательство изменений и дополнений, имеющих целью упорядочения налогообложения в нефтедобыче и нефтепереработке. В целях развития конкурентной среды в этих отраслях экономики необходимо

создать условия для функционирования внутреннего рынка нефти. Следовало бы сформировать специальный государственный резерв нефти, управляемый специально образованной для этого структурой (например, государственной компанией), которая будет осуществлять покупку нефтяного сырья и последующую его продажу для внутреннего потребления, что позволит определять цену спроса и цену предложения на этот вид сырья. Необходимо также пересмотреть отношение государства к законности применения нефтяными компаниями схем минимизации налоговых платежей, в результате которых, по экспертным оценкам, бюджет ежегодно недополучает порядка 2-4 млрд. долларов США.

Введенный в действие с 1 января 2002 года налог на добычу полезных ископаемых не учитывает в должной мере рентной составляющей платежей, особенности горно-геологических и экономико-географических условий отдельных месторождений. В налогообложении добывающих отраслей должен возобладать рентный подход. Это позволит учитывать особенности отдельных месторождений, объективно оценивать ресурсы и затраты на их освоение, перераспределять природную ренту в интересах всего общества. Кроме того, в нефтедобыче и нефтепереработке, учитывая российскую специфику собственности в этих отраслях, основную массу налогов следовало бы изымать у добывающих предприятий, не оставляя возможности для минимизации налогов на других стадиях (переработка, сбыт, экспорт).

Ряд норм Налогового кодекса Российской Федерации оставляет возможности по существенной минимизации налоговой базы по налогу на прибыль. Так, статьей 252 Кодекса установлено, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В то же время Кодекс не содержит определение того, что можно относить к обоснованным расходам. Это дает возможность налогоплательщикам включать в состав расходов все произведенные ими затраты, независимо от того, из каких источников они произведены (за счет себестоимости или чистой прибыли). Кроме того, перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, оставлен Кодексом открытым, что позволяет существенно снижать размер прибыли и налога на прибыль. Наряду с этим в состав доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, включены средства, полученные налогоплательщиком по договорам кредита или займа (иные аналогичные средства или иное имущество независимо от форм оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средства или иное имущество, которые получены в счет погашения таких заимствований. Такая норма также дает возможность занижать налоговую базу для исчисления налога на прибыль и сумму налога, подлежащую взносу в бюджет.

4. Проверка Счетной палатой Российской Федерации вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей в Нижегородской, Рязанской и Пермской областях показала необходимость внесения изменений в статьи 181 и 195 главы 22 “Акцизы” части II Налогового кодекса Российской Федерации с целью уточнения номенклатуры подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья и даты их реализации.

При проверке ОАО “Рязанский нефтеперерабатывающий завод” было установлено, что в 2000-2001 годах указанным предприятием было произведено и отгружено различным потребителям 10,1 тыс. тонн технологического бензина марок А-1, А-2, А-3, который по физико-техническим и эксплуатационным показателям соответствует автомобильному бензину марки А-76. Кроме того, в этот период было реализовано потребителям 51,5 тыс. тонн прямогонного бензина, который также по своим техническим и эксплуатационным показателям может использоваться не как продукт дальнейшей переработки, а как автомобильный бензин.

В то же время согласно статье 181 Налогового кодекса Российской Федерации эти виды бензинов не отнесены к подакцизным товарам. Исключение составляет прямогонный бензин, который Федеральным законом от 24 июля 2002 года № 110-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в часть II Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации” включен в состав подакцизных товаров и с 1 января 2003 года облагается по нулевой ставке. Необходимо, кроме прямогонного бензина, включить в состав подакцизных товаров все виды технологических и специальных бензинов и установить для них, включая также бензин прямогонный, ставку акциза на уровне ставки акциза на бензин с октановым числом до “80” включительно с последующим возмещением уплаченных акцизов в случае использования этих бензинов для дальнейшей переработки.

Внесение этих поправок в главу 22 “Акцизы” части II Налогового кодекса Российской Федерации усилит контроль за использованием специальных и технических бензинов, включая прямогонный бензин, с целью их использования для последующей переработки, а не на потребление.

5. Налоговое законодательство не учитывает специфику отраслей, имеющих длительный цикл производства, наличие значительных объемов незавершенного производства и несвоевременность оплаты государственными заказчиками работ, выполняемых по государственному оборонному заказу.

Проведенной проверкой вопросов формирования налоговой базы на предприятиях и организациях судостроительной промышленности (Российское агентство по судостроению, ФГУП “Адмиралтейские верфи”, ОАО “Прибалтийский судостроительный завод “Янтарь”, ОАО “Звезда”) в 2002 году было установлено, что задолженность по налоговым платежам перед бюджетами всех уровней в целом по отрасли остается существенной, и на 1 января 2002 года она составила 3,8 млрд. рублей.

Одной из основных причин образования задолженности предприятий и организаций Российского агентства по судостроению по налоговым платежам является наличие хронической задолженности государственных заказчиков по оплате государственного оборонного заказа. В результате неполной оплаты работ по государственному оборонному заказу в 2001 году и в I квартале 2002 года объем просроченной задолженности государственных заказчиков предприятиям и организациям Российского агентства по судостроению по оплате государственного заказа на 1 апреля 2002 года составил 3,8 млрд. рублей, при этом на долю задолженности за поставки вооружений и военной техники приходится 80,4 процента.

Уровень оплаты выполненных работ по государственному оборонному заказу заказчиками составил в целом по судостроительной отрасли в 2001 году лишь 77,5 процента. В I квартале 2002 года было профинансировано только 4,4 % от годового финансирования оборонного заказа вместо 10 %, установленных Правительством Российской Федерации.

Несоответствие объемов финансирования государственного оборонного заказа стоимости выполненных работ вынуждает предприятия и организации отрасли обеспечивать завершение строительства за счет собственных средств и привлечения заемных средств. Так, при фактически произведенных по состоянию на 1 апреля 2002 года затратах на выполнение заказа “Большая подводная лодка” (проект 677) в сумме 335 млн. рублей за 1998-2001 годы ФГУП “Адмиралтейские верфи” из федерального бюджета выделено 263,1 млн. рублей, в том числе в 2001 году - 175,5 млн. рублей (66,6 процента). В I квартале 2002 года финансирование заказа не производилось. На финансирование заказа 877 ЭКМ средства из федерального бюджета за весь прошедший период его выполнения (с 12 апреля

2001 года) не выделялись вовсе, и предприятие выполняло государственный оборонный заказ по этому объекту за счет собственных средств в сумме 36,6 млн. рублей.

По государственному оборонному заказу ФГУП “ПО “Северное машиностроительное предприятие” в 2001 году сдало Минобороны России заказ по проекту 971 “Гепард”, используя при этом собственные средства в сумме 542 млн. рублей. Несмотря на поручение Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2001 года, задолженность перед этим предприятием на момент проверки погашена не была. Между тем, не получая в полном объеме финансирования, заводы вынуждены платить отдельные налоги фактически за счет заемных средств.

Объем средств, направляемых предприятиями и организациями на выполнение работ по государственному оборонному заказу, после уплаты налога на добавленную стоимость с промежуточных авансовых платежей и налога на имущество уменьшается по отдельным хозяйствующим субъектам более чем на 20 % по сравнению с объемом средств, выделенных заказчиком.

Проблема несвоевременности оплаты государственными заказчиками оборонного заказа приобретает особую актуальность с введением в действие с главы 25 “Налог на прибыль организаций” части II Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой обязанность по уплате налога на прибыль возникает вне зависимости от фактического поступления денежных средств на его расчетный счет, то есть применительно к предприятиям и организациям судостроительной отрасли на момент подписания акта приемки-сдачи корабля заказчику (временной разрыв между подписанием акта приемки-сдачи и поступлением денежных средств составляет от нескольких месяцев до нескольких лет).

Следует отметить, что подобная ситуация с хроническим недофинансированием государственного оборонного заказа складывается и на предприятиях и в организациях других отраслей. В этих условиях следовало бы ввести для предприятий и организаций, занятых в выполнении государственного оборонного заказа, при цикле производства, превышающем шесть месяцев, налоговые преференции по налогу на имущество в части незавершенного производства и налогу на добавленную стоимость в части освобождения от уплаты авансовых платежей, а также внести изменения в главу 25 “Налог на прибыль организаций” части II Налогового кодекса Российской Федерации, установив для целей налогообложения указанных предприятий и организаций дату получения дохода как день фактического поступления денежных средств.

В качестве альтернативного можно рассмотреть предложение о выделении предприятиям и организациям, подписавшим с государственным заказчиком акт приемки-передачи выполненного объема работ, бюджетной ссуды, которая будет зачтена в последующем при фактической оплате государственного оборонного заказа. Реализация этого предложения потребует внесения изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации.

6. Как показывают многочисленные проверки, проведенные Счетной палатой Российской Федерации, уклонению от уплаты налогов способствует сохраняющаяся неупорядоченность налично-денежного обращения. В Российской Федерации денежная масса покрывает 22-23 % валового внутреннего продукта, при этом в ее составе более 1/3 - это наличные деньги, в то время как в экономически развитых странах в среднем денежная масса обеспечивает покрытие не менее 3/4 валового внутреннего продукта, а наличные деньги не превышают, как правило, 10 % денежной массы.

Предприятия-недоимщики для осуществления хозяйственной деятельности в широких масштабах используют в расчетах наличные деньги, что позволяет им уклоняться от уплаты налогов. Нормативные акты Банка России, в частности Положение

“О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации”, формально запрещают организациям-недоимщикам расходовать поступающую в их кассы денежную выручку до полного расчета с бюджетами всех уровней и государственными внебюджетными фондами. Однако ответственность за нарушение данного порядка не предусмотрена.

Отмена пунктов 1-4 Указа Президента Российской Федерации от 18 августа 1996 года № 1212 “О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения” ослабила контроль за расходованием денежной наличности организациями, имеющими задолженность перед бюджетами.

Коммерческие банки, на которые возложен контроль за соблюдением порядка работы с денежной наличностью, не в полной мере выполняют эти обязанности в силу незаинтересованности в осуществлении такого контроля. Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 года № 1006 “Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей” налоговым органам дано право применять меры административной и финансовой ответственности к предприятиям, учреждениям и организациям за нарушения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью лишь на основании сведений, предоставляемых коммерческими банками и финансовыми органами. Вместе с тем кредитные организации зачастую оставляют без должного внимания информацию налоговых органов о выявленных ими в ходе проверок нарушениях порядка ведения кассовых операций налогоплательщиками. В результате налоговые органы лишаются возможности реализовать свое право применения административных и финансовых мер воздействия к хозяйственным органам, нарушающим требования, касающиеся кассовых операций.

Как свидетельствуют материалы проверок, проведенных Счетной палатой Российской Федерации, а также территориальными налоговыми органами, одно из наиболее распространенных нарушений кассовой дисциплины - расчеты наличными денежными средствами сверх установленных предельных сумм. В то же время ввиду несовершенства нормативных документов Банка России, регламентирующих такие расчеты, контроль за соблюдением предельного размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами весьма усложнен.

В 2000 году Правительству Российской Федерации, Банку России и палатам Федерального Собрания Российской Федерации Счетной палатой Российской Федерации была направлена аналитическая записка по вопросам денежного обращения с предложением разработать закон, устанавливающий основные требования к организации и осуществлению оборота наличных денег в стране, а также меры ответственности за нарушение установленных правил и норм проведения операций с наличными деньгами.

Правительство Российской Федерации сочло разработку такого закона нецелесообразной. Вместе с тем, как свидетельствуют материалы проверок, проведенных Счетной палатой Российской Федерации, а также налоговыми органами и кредитными организациями, включая учреждения Банка России, в настоящее время действенный контроль за налично-денежным обращением не обеспечивается, в результате чего бюджеты всех уровней несут существенные потери.

В связи с этим Счетная палата Российской Федерации считает целесообразным вернуться к рассмотрению вопроса о принятии федерального закона о наличном денежном обороте в Российской Федерации.

Таможенное законодательство

1. Имеет место несовершенство законодательных основ налогообложения внешнеэкономической деятельности. Платежи в бюджет от внешнеэкономической деятельности регулируются нормами налогового, таможенного и бюджетного законодательства. Основными законодательными актами, регулирующими вопросы исчисления и взимания платежей, зачисления платежей в федеральный бюджет, предоставления льгот по их уплате, являются Таможенный кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Закон Российской Федерации “О таможенном тарифе”, федеральные законы о федеральных бюджетах на соответствующие годы, другие законодательные и нормативные документы, а также международные договоры и соглашения. Фискальный механизм изъятия государством доходов от внешнеэкономической деятельности в бюджет базируется, в основном, на нормах таможенного законодательства.

Проведенные проверки и экспертный анализ норм указанных законодательных актов выявили существенные расхождения между ними, нечеткость ряда положений, в том числе концептуальных. Так, статьей 2 части I Налогового кодекса Российской Федерации определено, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, но оно не применяется к таможенным платежам, если иное не предусмотрено в самом Кодексе. При этом в соответствии со статьей 13 Кодекса, которая еще не введена в действие, но отражает принципиальную позицию законодателя, таможенные пошлины и сборы отнесены к федеральным налогам и сборам, обязательным к уплате на всей территории Российской Федерации.

Таким образом, имеет место неопределенность в статусе таможенных платежей: то ли они - полноценный элемент налоговой системы, то ли - средство регулирования внешнеэкономической деятельности. Очевидно, что таможенные платежи выполняют обе эти функции и указанное положение Налогового кодекса Российской Федерации, проводящее грань между налогами и таможенными платежами, противоречит принципу единства налоговой системы.

Статьей 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации таможенные сборы также признаются налоговыми доходами федерального бюджета. В то же время Федеральным законом “О бюджетной классификации Российской Федерации” к налоговым доходам от внешнеэкономической деятельности отнесены налог на добавленную стоимость и акцизы на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, ввозные и вывозные таможенные пошлины, а таможенные сборы отнесены к неналоговым доходам. В настоящее время взимание таможенных сборов регулируется статьей 114 Таможенного кодекса Российской Федерации.

Многие статьи Таможенного кодекса Российской Федерации, который в настоящее время в основном и регулирует уплату таможенных платежей, не содержат норм прямого действия, и имеют отсылочный характер, предоставляя Правительству Российской Федерации и ГТК России возможность регулирования финансовых взаимоотношений между государством и участниками внешнеэкономической деятельности подзаконными актами. Налоговый кодекс Российской Федерации также содержит статьи, предоставляющие Правительству Российской Федерации право регулировать отдельные положения налогообложения внешнеэкономической деятельности.

Вследствие этого ГТК России и местными таможенными органами издано около 4 тысяч таких актов. Проведенные Счетной палатой Российской Федерации проверки показали, что применение такого количества документов, содержащих неточности, противоречивые трактовки, и в то же время не предусматривающих многих нужных

положений, размывает нормативную базу организации и осуществления внешнеэкономической деятельности, осложняет контроль за соблюдением установленных норм, позволяет предприятиям и организациям минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи, приводит к потерям для федерального бюджета.

Счетная палата Российской Федерации считает, что необходимо закрепить правовой статус таможенных платежей, включая таможенные сборы, как налоговых платежей. Нормы, регулирующие таможенные платежи, следует изъять из Таможенного кодекса Российской Федерации и установить их Налоговым кодексом Российской Федерации.

2. В соответствии с Законом Российской Федерации “О таможенном тарифе” постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1996 года № 1461 утвержден Порядок определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации. Однако этот Порядок не предусматривает включение в таможенную стоимость вывозимых товаров расходов по транспортировке, погрузо-разгрузочным и иным работам, проведенным на таможенной территории Российской Федерации и понесенных покупателем товаров. Проведенная Счетной палатой Российской Федерации проверка в ОАО “НК “Роснефть”, Туапсинской таможне и ООО “Транспорт и услуги” за 2000-2001 годы показала, что в таможенную стоимость экспортерами нефти и нефтепродуктов не были включены расходы на сумму 144 млн. долларов США и выпадающая сумма дохода федерального бюджета составила более 13 млн. рублей.

Необходимо дополнить перечень расходов, обязательных для включения в таможенную стоимость вывозимых товаров, расходами на указанные работы.

3. Значительные средства не поступают в федеральный бюджет в результате занижения размера таможенных платежей при ввозе товаров народного потребления. Совокупные таможенные платежи, взимаемые при ввозе этих товаров, могли бы составить по экспертной оценке около 8,6 % от валового внутреннего продукта, фактически при импорте товаров народного потребления бюджет получает только 0,65 % от валового внутреннего продукта, то есть 2 млрд. долларов США вместо 29 млрд. долларов США.

С учетом специфичности импорта этих товаров (широкая номенклатура и мелкопартичные партии) и их преобладающей доли (47 %) в объемах импорта таможенные органы не в состоянии обеспечить проведение всеобъемлющего таможенного досмотра. Применяемая система таможенного оформления допускает существенное влияние субъективного фактора (действия сотрудников таможенных органов) и создает условия для массовых нарушений таможенных правил. Проведенные Счетной палатой Российской Федерации проверки показывают, что основной грузооборот (около 95 %) по товарам народного потребления составляли товары с низкими тарифными ставками ввозных таможенных пошлин.

Для решения этой проблемы представляется целесообразным законодательно установить применение унифицированного подхода к таможенному оформлению товаров народного потребления, что предполагает введение для целей таможенного оформления единого значения таможенной стоимости килограмма товаров и единой ставки таможенной пошлины в отношении указанных товаров. Экспериментально такие показатели применялись в отношении отдельных участников внешнеэкономической деятельности в некоторых таможнях.

Поскольку определение таможенной стоимости товаров установлено Законом Российской Федерации “О таможенном тарифе”, то указанные корректировки до принятия соответствующих глав Налогового кодекса Российской Федерации необходимо внести в разделы 3 и 4 этого Закона.

4. Пунктом 7 статьи 150 части II Налогового кодекса Российской Федерации ввоз на российскую территорию технологического оборудования разрешен без уплаты налога на

добавленную стоимость. Вместе с тем законодательство не дает определения понятия “технологическое оборудование”, не устанавливает критерии отнесения ввозимых товаров к технологическому оборудованию, не определяет условия предоставления льгот по уплате налога на добавленную стоимость. Это позволяет таможенным органам по своему усмотрению относить любое ввозимое оборудование к технологическому, что ведет к уменьшению доходов федерального бюджета. Так, при ввозе игровых автоматов ООО “Джекпот” ГТК России было принято решение об отнесении их к технологическому оборудованию исходя из того, что игровые автоматы могут функционировать лишь при подключении к электросети и в этих условиях должны рассматриваться в качестве необходимых элементов или неразрывных звеньев технологического процесса. Ввоз указанных игровых автоматов был освобожден от уплаты налога на добавленную стоимость на сумму около 3 млн. долларов США.

В целях устранения указанной возможности уклонения от уплаты налогов следует законодательно определить в Налоговом кодексе Российской Федерации содержание понятия “технологическое оборудование” и ограничить сферу применения данной льготы приоритетными отраслями.

5. Серьезные проблемы возникают в связи с нечетким регулированием правовой базы применения таможенных режимов. Каждый таможенный режим характеризуют особенности его применения, и все они предусматривают определенные налоговые преференции. При этом полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин и налогов, предусмотренное таможенными режимами, рассматривается ГТК России не как предоставление льгот, а как особенность применения этих режимов.

В таможенной практике наиболее широко применяются режимы “Переработка товаров на таможенной территории”, “Временный ввоз (вывоз)” и “Выпуск товаров для свободного обращения”.

Таможенный режим “Переработка товаров на таможенной территории” предусматривает временный допуск иностранных товаров на таможенную территорию Российской Федерации с целью их переработки. При этом применяется принцип возмещения - уплаченные при ввозе по импорту материалов суммы таможенных пошлин и других налогов подлежат возврату при вывозе полученных из ввезенных материалов продуктов переработки.

О масштабах применения режима “Переработка товаров на таможенной территории” можно судить, в частности, по тому, что в зоне деятельности Сибирского таможенного управления, как показала проверка, проведенная Счетной палатой Российской Федерации, под этот режим в 2000-2001 годы было помещено около 40 % всего объема ввезенных товаров. В Уральском федеральном округе в 2000 году этот режим был использован для ввоза товаров на сумму 492,9 млн. рублей, в 2001 году - уже на сумму 2,2 млрд. рублей. Таможенные платежи, начисленные, но не взысканные в соответствии с применением этого режима, возросли до 2,7 млрд. рублей при фактически перечисленных в федеральный бюджет в размере 18,4 млн. рублей.

В ходе проверок, проведенных Счетной палатой Российской Федерации в таможенных органах, были выявлены существенные потери для федерального бюджета при использовании таможенного режима “Переработка товаров на таможенной территории”. Указанные потери обусловлены, главным образом, тем, что нормативная база, регулирующая вопросы переработки на таможенной территории Российской Федерации (Таможенный кодекс Российской Федерации и Положение о таможенном режиме переработки товаров на таможенной территории, утвержденное приказом ГТК России от 5 сентября 1997 года № 543), позволяет использовать в процессе переработки в допол-

нение к иностранному сырью российское сырье в неограниченном количестве, и под видом продукции переработки иностранного сырья беспрошечно вывозить с территории Российской Федерации продукцию, произведенную с применением российских сырьевых компонентов, на которую установлены экспортные пошлины.

В то же время порядок выделения части продукции, полученной из российского сырья, ГТК России не разработан. В частности, Екатеринбургской таможней за 2000-2001 годы было выдано 33 лицензии ОАО «СУАЛ» на переработку бокситов на территории Российской Федерации, в которых объемы российских и иностранных бокситов составляли, соответственно, 85 и 15 процентов. Однако Иркутской таможней было осуществлено оформление экспорта всего объема товарной продукции (алюминия) без взимания установленных экспортных пошлин. Только по 13 лицензиям ОАО «СУАЛ» на переработку бокситов в товарный алюминий, срок действия которых на момент проверки истек, при условии выделения в них стоимости готовой продукции, изготовленной из российского сырья, и применения к ней таможенных тарифов сумма экспортной пошлины при ставке 5 % могла составить около 15 млн. долларов США.

Важно отметить, что лицензирование призвано предупреждать нарушение таможенных правил участниками внешнеэкономической деятельности. Однако при проверке лицензий на переработку товаров на таможенной территории Сибирского региона, выданных таможнями других регионов, было установлено, что в лицензии наряду с основным импортным сырьем включено и российское сырье такого же наименования. Выход товарной продукции при этом был указан общим объемом без определения той доли, которая произведена из импортного сырья и по условиям режима подлежала вывозу без уплаты экспортной пошлины.

Только по одной лицензии, выданной Екатеринбургской таможней, на переработку товаров на таможенной территории Российской Федерации, был разрешен ввоз бокситов в количестве 37 тыс. тонн, в то время как российские бокситы расходовались в количестве 317 тыс. тонн, то есть в 9 раз больше импортных. В лицензии товарная продукция в виде нелегированного алюминия на сумму 54,3 млн. долларов США была указана без выделения части, полученной из российских бокситов, выпускаемой с взиманием пошлин. В результате неправомерного использования льготных условий при перемещении товаров под этим режимом потери федерального бюджета только по экспортной пошлине составили 2,3 млн. долларов США.

Проверками также установлено, что таможенные режимы переработки бокситов применялись без установления обязательного выхода продуктов переработки также в Нижнетагильской и Магнитогорской таможнях. Подобное положение имеет место не только в алюминиевой, но и в ряде других отраслей промышленности.

Для обеспечения более полного поступления в федеральный бюджет средств при вывозе металлопродукции за рубеж необходимо законодательно установить порядок выделения из общего объема продукции, произведенной из импортного и российского сырья, части продукции, полученной из российского сырья. Необходимо также отметить, что коммерческие участники внешнеэкономической деятельности, применяя таможенный режим переработки, пользуются не только налоговыми и таможенными льготами, но и относительно низкими тарифами на электроэнергию, извлекают выгоду для себя в ущерб федеральному бюджету. Фактически государство дает возможность нерезидентам (иностранным фирмам) перерабатывать сырье на российских предприятиях и производить энергоемкую продукцию по низким тарифам по сравнению с ценами на электроэнергию, действующими в этих странах. В связи с этим представляется правомерным рассмотрение вопроса о дифференцированном подходе при установлении тарифов на энергоресурсы в

зависимости от использования российского или ввозимого сырья и о повышении тарифов на электроэнергию, используемую на переработку ввозимого в Российскую Федерацию сырья для производства экспортируемого алюминия.

Проведенные Счетной палатой Российской Федерации проверки свидетельствуют о необходимости изменения и дополнения норм, регулирующих применение таможенного режима: временный ввоз (вывоз) товаров.

Принятая в 1990 году Стамбульская конвенция о временном ввозе, в частности, определяет понятие временного ввоза следующим образом: “Временный ввоз - таможенный режим, позволяющий ввозить на таможенную территорию с условным освобождением ввозных пошлин и сборов и без применения запретов или ограничений экономического характера некоторые товары (включая транспортные средства), ввозимые с определенной целью и вывозимые в определенный срок без каких-либо изменений, за исключением естественного износа в результате их использования”. Применение таможенного режима временного ввоза (вывоза) товаров направлено на снятие препятствий на пути развития экономических, культурных, гуманитарных связей с зарубежными странами.

Главная особенность данного режима, установленная Таможенным кодексом Российской Федерации, заключается в том, что перемещение товаров в условиях этого режима допускается на срок не более 2 лет с полным или частичным освобождением от таможенных платежей. При частичном освобождении - за каждый полный и неполный календарный месяц уплачивается 3 % от суммы таможенных пошлин и других налогов, которые подлежали бы уплате, если товары были выпущены для свободного обращения или вывезены в соответствии с таможенным режимом экспорта.

Вследствие неполного регулирования Таможенным кодексом Российской Федерации указанного таможенного режима многие вопросы его применения определяются постановлениями и распоряжениями Правительства Российской Федерации, инструктивными документами ГТК России. Однако вся совокупность этих документов недостаточно полно определяет порядок и механизм применения этого таможенного режима. Перемещение товаров под таможенный режим временного ввоза с полным или частичным освобождением от уплаты таможенных платежей не ограничено целесообразными сроками (в пределах максимального срока - 2 года), а обязательства участников внешнеэкономической деятельности об обратном вывозе товаров в ряде случаев носят формальный характер.

Не имея законодательно установленных целесообразных ограничительных критериев помещения товаров под режим временного ввоза, таможенные органы при применении этого режима руководствуются указаниями ГТК России, а при их отсутствии - принимают решения исходя из сложившейся практики, а иногда и руководствуясь определенными интересами. Это приводит к тому, что нередко под этот режим помещаются товары, ввозимые с целью длительного коммерческого использования. По сути, данный режим приводит к незаконному предоставлению организациям рассрочек по уплате таможенных платежей и, как следствие, - к значительным потерям федерального бюджета.

Нередко принимаются решения, позволяющие организациям не уплачивать таможенные платежи. В частности, в соответствии с распоряжениями Правительства Российской Федерации от 2 декабря 1994 года № 1898-р и от 28 декабря 1999 года № 2131-р авиакомпании “Трансаэро” был установлен пятилетний режим временного ввоза (вывоза) самолетов и двигателей, то есть на этот срок она была освобождена от уплаты таможенных пошлин. В 1999 году указанный таможенный режим вновь был продлен еще на пять лет, что явилось причиной невзимания с этой компании таможенных пошлин в 2001 году на сумму 18,9 млн. рублей. Аналогичное положение сложилось и на ОАО “Авиационный комплекс имени С.В. Ильюшина”, которое с 1992 года в течение 9 лет импортировало различного оборудования на сумму 120 млн. долларов США. Срок действия временного ввоза в 2000

году закончился, однако таможенные платежи за просроченное время ввоза акционерным обществом не уплачивались, а меры со стороны ГТК России по их взысканию не принимались.

Северо-Осетинская таможня в течение нескольких лет оформляла оборудование для строительства в режиме временного ввоза. В 2001 году этой таможней было дано разрешение на помещение под данный режим оборудования для строительства нефтеперерабатывающего завода ЗАО «Прогресс» на сумму 29,5 млн. долларов США под предлогом временных финансовых трудностей с последующим оформлением в режиме выпуска для свободного обращения. В связи с неуплатой отсроченных таможенных платежей задолженность ЗАО перед федеральным бюджетом на 1 января 2002 года составляла 37,7 млн. рублей. ОАО «Исток» ввезены в режиме временного ввоза металлоконструкция и технологическое оборудование для производства алкогольной продукции. Согласно представленным обществом документам металлоконструкция и оборудование в дальнейшем были вывезены в Грузию, а фактически, как показала проверка, были использованы самим акционерным обществом.

Существенные потери несет бюджет в связи с применением режима временного ввоза в отношении автотранспортных средств. Число автомашин, помещаемых под данный режим и освобождаемых от уплаты пошлины, ежегодно растет. Должного взаимодействия органов внутренних дел и таможенных органов в выявлении и задержании не вывезенных в срок транспортных средств не осуществляется. Зачастую эти автомашины за пределы таможенной территории Российской Федерации не вывозятся. Так, в Южном таможенном управлении только за I квартал 2002 года количество автотранспортных средств с истекшим сроком временного ввоза увеличилось по сравнению со всем 2001 годом на 48,5 % и составило 485,8 тыс. единиц. Сумма потерь федерального бюджета, исчисленная исходя из размера таможенных платежей, подлежащих уплате при перемещении вышеуказанного автотранспорта через границу в общем порядке, составила свыше 2,0 млн. евро.

Кроме режима временного ввоза (вывоза) транспортных средств при таможенном оформлении автомобилей применяется упрощенный порядок их ввоза физическими лицами - нерезидентами Российской Федерации. Это приводит к тому, что автотранспортные средства нередко незаконно остаются на таможенной территории Российской Федерации, а причитающиеся таможенные платежи не уплачиваются.

В целом анализ практики применения таможенных режимов свидетельствует о необходимости законодательного установления в Таможенном кодексе Российской Федерации условий и границ применения таможенных режимов, определения вопросов предоставления преференций по уплате таможенных платежей при применении этих режимов.

6. Значительные суммы не поступают в доход федерального бюджета в результате предоставления льгот по уплате таможенных платежей в соответствии с законодательством Российской Федерации или международными договорами.

В 2001 году в результате предоставления таких льгот в федеральный бюджет недопоступило 49,5 млрд. рублей. Наибольшую часть из общего объема льгот составили льготы по уплате налога на добавленную стоимость в отношении ввозимых лекарственных средств, изделий медицинского назначения и медицинской техники (16,9 млрд. рублей, или 34,1 % от общего объема предоставленных льгот), льготы по уплате налогов в отношении товаров, перемещаемых в соответствии с Федеральным законом от 22 января 1996 года № 13-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области» (11,0 млрд. рублей, или 22,2 %), льготы, примененные в соответствии с отдельными международными договорами (10,6 млрд. рублей, или 21,4 %), льготы в отношении товаров, ввозимых по соглашениям о раз-

деле продукции (3,4 млрд. рублей, или 6,8 %), льготы в отношении товаров, ввозимых в качестве гуманитарной помощи (1,3 млрд. рублей, или 2,7 %), льготы в отношении товаров, ввозимых в качестве вклада иностранного инвестора в уставный капитал предприятий с иностранными инвестициями (1,1 млрд. рублей, или 2,2 процента). Из общей суммы льгот льготы по налогу на добавленную стоимость составляют 34,5 млрд. рублей, по ввозной таможенной пошлине - 12,0 млрд. рублей, по вывозной таможенной пошлине - 2,8 млрд. рублей и по акцизам - 152,5 млн. рублей. При этом размер льгот по уплате таможенных платежей из года в год растет. В 1998 году они составляли 14,2 млрд. рублей, в 1999 году - 35,1 млрд. рублей, в 2000 году - до 37,7 млрд. рублей, в 2001 году - 49,5 млрд. рублей.

Как отмечено, более трети общего объема льгот по уплате таможенных платежей приходится на льготы в отношении лекарственных средств и других товаров медицинского назначения. По сравнению с 2000 годом в 2001 году объем этих льгот увеличился в 1,7 раза. Однако одной из причин значительного роста сумм предоставленных льгот по указанной группе товаров является то, что налоговым законодательством не установлена конкретная номенклатура товаров медицинского назначения, по которым предоставляются льготы по уплате налога на добавленную стоимость при их импорте. Вследствие этого таможенные органы руководствуются только документами Минздрава России.

Кроме того, предоставление льгот по уплате налогов при ввозе лекарственных средств, изделий медицинского назначения и медицинской техники, а также сырья и комплектующих для их производства теряет как экономический, так и социальный смысл в связи с многоступенчатостью реализации льготуемых товаров. Налоговое законодательство не регламентирует должным образом вопрос предоставления льгот с учетом продвижения товаров от экспортера до конечного потребителя и не требует соблюдения условий прямой поставки и реализации льготуемого товара. В результате, налоговые льготы не достигают ни медицинского учреждения, ни населения. Так, ввезенные фирмой ООО "Растер" (г. Екатеринбург) товары медицинского назначения по цене 400 рублей за единицу, пройдя через ряд посредников, продавались медицинским учреждениям уже по цене 1040 рублей. Таким образом, отсутствие в законодательстве требования о соблюдении условий прямой поставки позволяет пользоваться льготами организациям-посредникам, а не конечным потребителям.

Значительная часть таможенных льгот пришлась на товары, ввезенные в Калининградскую область и вывезенные из области. Целесообразность предусмотренных Федеральным законом от 22 января 1996 года № 13-ФЗ "Об Особой экономической зоне в Калининградской области" льгот требует дополнительного рассмотрения. В частности, представляются неоправданными положения статьи 7 указанного Закона, согласно которой с товаров, ввозимых из других стран в Особую экономическую зону и затем вывозимых в зарубежные страны, таможенные пошлины и другие платежи при таможенном оформлении не взимаются и количественные ограничения на ввоз и вывоз указанных товаров не применяются.

Необходимо отметить, что увеличение сумм таможенных платежей, не поступивших в федеральный бюджет в результате предоставления льгот, произошло также из-за увеличения объема ввоза товаров по соглашениям о разделе продукции и ввоза оборудования для строительства магистрального газопровода в рамках Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики от 15 декабря 1997 года о поставках российского природного газа в Турецкую Республику через акваторию Черного моря. Так, сумма льгот по проекту "Сахалин-2" составила 4,3 млрд. рублей за весь период действия Соглашения о разработке Пильтун-Астохского и Лунского месторождений нефти и газа на условиях раздела продукции, в том числе в 2001 году - 2,1 млрд. рублей, по Со-

глашению “О разработке и добыче нефти на Харьягинском месторождении на условиях раздела продукции” - 0,9 млрд. рублей за весь период его действия.

При таможенном оформлении только одной, временно ввезенной в соответствии с Соглашением о поставках российского природного газа в Турецкую Республику через акваторию Черного моря, крановой платформы для прокладки труб были предоставлены льготы по уплате таможенных пошлин и налога на добавленную стоимость в сумме почти 7 млрд. рублей. Вместе с тем при реализации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики по строительству магистрального газопровода “Голубой поток” общую сумму полученных льгот и правильность их предоставления в целом не контролируют ни федеральные органы исполнительной власти, ни инвестор - ОАО “Газпром”.

Предоставление налоговых льгот при реализации коммерческих проектов, приводящее к недопоступлению средств в федеральный бюджет - это по существу участие государства в этих проектах. Статьей 80 Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимися государственными предприятиями, влечет возникновение права государственной собственности на эквивалентную часть уставных капиталов и имущества указанных юридических лиц и оформляется долями в уставном капитале. На другие формы финансового участия государства в финансировании коммерческих проектов, в том числе через дополнительные налоговые льготы, эта норма не распространяется. В связи с этим необходимо внести в законодательство норму, предусматривающую задержание федеральному бюджету непоступающих налогов за счет негосударственных предприятий и организаций, пользующихся дополнительными льготами по уплате налогов.

Выпадение из доходов федерального бюджета значительных сумм в результате льгот по уплате таможенных платежей вызывает также необходимость комплексного рассмотрения вопроса об объеме льгот, совершенствовании порядка их предоставления, эффективности использования и влияния льгот на развитие регионов и отраслей экономики, в интересах которых они были предоставлены, компенсации выпадающих доходов федерального бюджета.

Бюджетное законодательство

1. Характерной особенностью разработки прогноза социально-экономического развития и проекта федерального бюджета ряда последних лет является недостаточно глубокая проработка макроэкономических показателей, принимаемых для расчета бюджета и оказывающих определяющее влияние на формирование основных характеристик федерального бюджета.

Так, показатели внесенного Правительством Российской Федерации в Государственную Думу проекта федерального бюджета на 2002 год были рассчитаны исходя из прогнозируемого объема валового внутреннего продукта в размере не менее 10600 млрд. рублей. В то же время экспертный расчет показывал, что величина прогнозируемого объема валового внутреннего продукта может быть увеличена до 11100-11200 млрд. рублей с соответствующим увеличением проектировок по внутренним налогам. Правительство Российской Федерации к рассмотрению Государственной Думой в первом чтении проекта закона о федеральном бюджете увеличило прогнозируемый на 2002 год объем валового внутреннего продукта до 10950 млрд. рублей и проектируемый объем доходов - на 127 млрд. рублей.

Счетная палата Российской Федерации по результатам экспертизы проектов федерального бюджета неоднократно отмечала занижение прогнозируемых объема валового

внутреннего продукта, уровня инфляции и других показателей, определяющих доходы бюджета, с указанием дополнительного неучитываемого доходного потенциала, однако, необходимая точность параметров этих макроэкономических показателей при разработке прогнозов социально-экономического развития Российской Федерации из года в год не обеспечивалась.

В отличие от функционирования бюджетной системы в условиях плановой экономики управление бюджетной системой в Российской Федерации осуществляется в значительной мере децентрализованно. Каждый уровень государственной власти и управления осуществляет планирование и исполнение соответствующего бюджета относительно автономно. В этой связи особое значение приобретает координация работы по расчету прогнозных показателей социально-экономического развития, учет всех макроэкономических, отраслевых и региональных факторов, влияющих на формирование этих показателей.

Организация разработки прогноза социально-экономического развития Российской Федерации является исходным этапом бюджетного процесса и регламентируется постановлением Правительства Российской Федерации о разработке прогноза социально-экономического развития Российской Федерации и проекта федерального бюджета на соответствующий год. Главным министерством, на которое возложена разработка прогноза социально-экономического развития, является Минэкономразвития России. Однако проверки, проведенные Счетной палатой Российской Федерации в этом Министерстве, показали, что задача органического сочетания прогнозных оценок развития отраслей экономики и регионов Российской Федерации с прогнозными оценками развития страны в целом в должной мере не решена. Сложилась ситуация, когда на предварительной стадии разработки прогноза органы власти в регионах еще не обладают необходимой информацией для разработки прогноза на следующий год, а на завершающей стадии их разработки практически уже не могут повлиять на сформированные прогноз социально-экономического развития и проект федерального бюджета, особенно в случае корректировки прогноза и проекта бюджета в ходе их рассмотрения в Государственной Думе.

Целесообразно принять специальный закон об основных показателях и характеристиках федерального бюджета до рассмотрения конкретных разделов закона о бюджете на очередной финансовый год. Это позволит стабилизировать процесс разработки бюджетов на всех уровнях бюджетной системы, создать условия для своевременной разработки бюджетов в регионах и, что особенно важно, формировать бюджет на основе макроэкономических индикаторов, а не на желаемых результатах. Кроме того, в практику бюджетного планирования необходимо ввести подготовку и представление в Государственную Думу и Совет Федерации показателей так называемого расширенного бюджета Правительства, что будет способствовать более гибкому управлению централизованными финансовыми ресурсами.

2. Необходимо повысить значение прогноза консолидированного бюджета Российской Федерации и устранить существующую в настоящее время формальность его составления и рассмотрения. Статьей 192 Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что Правительство Российской Федерации одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год в числе других документов и материалов вносит в Государственную Думу и прогноз консолидированного бюджета Российской Федерации. При этом порядок рассмотрения этого документа и принятия решения по нему Кодексом не определен. Не предусмотрено уточнение прогноза консолидированного бюджета Российской Федерации в связи с рассмотрением в Государственной Думе и Совете Федерации проекта федерального бюджета и изменением его показателей, а также исходных макроэкономических показателей.

Статьей 193 Бюджетного кодекса Российской Федерации установлено, что Правительство Российской Федерации дополнительно к документам и материалам, вносимым на рассмотрение в Государственную Думу одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год, представляет не позднее 1 октября текущего года оценку ожидаемого исполнения федерального бюджета за текущий год. Однако по сложившейся практике проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год в первом чтении принимается Государственной Думой до 1 октября и проектировки по доходам бюджета по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов Российской Федерации, являющиеся предметом первого чтения, более не подлежат уточнению. Исходя из этого Счетная палата Российской Федерации считает целесообразным представление Правительством Российской Федерации в Государственную Думу оценки ожидаемого исполнения федерального бюджета за текущий год одновременно с материалами к проекту федерального бюджета на очередной финансовый год, необходимых для рассмотрения проекта в первом чтении.

3. Требуется четко определить сферы налогового регулирования между бюджетным и налоговым законодательством. основополагающим принципом при этом должно быть закрепление распределения налогов в Налоговом кодексе Российской Федерации и закрепление в Бюджетном кодексе Российской Федерации нормативов межбюджетного распределения доходов от поступления налогов.

Данные финансовой отчетности свидетельствуют о тенденции консолидации налоговых доходов в федеральном бюджете. В 1999 году удельный вес налоговых доходов федерального бюджета в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации составил 50,6 %, в 2000 году - 56,5 %, в 2001 году - 62,3 %, в 2002 году - 60,7 % (по предварительным данным).

Нужны действенные меры по обеспечению региональных бюджетов собственными доходными источниками. следовало бы исключить из Бюджетного кодекса Российской Федерации часть третьей статьи 48, установившую ничем не обоснованное соотношение при распределении налоговых доходов по уровням бюджетной системы, и внести изменения в статью 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации, установившую, что пропорции распределения федеральных налогов и сборов в порядке межбюджетного регулирования между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации утверждаются федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год на срок не менее трех лет, имея в виду, что не может законодательный акт годичного действия, каким является закон о федеральном бюджете, устанавливать долговременные нормативы распределения.

Нормативы распределения доходов от поступления налогов должны быть установлены Бюджетным кодексом Российской Федерации на постоянной основе. Это обеспечит долговременный характер закрепления налоговых доходов за бюджетами соответствующих уровней.

Целесообразно также установить нормой Бюджетного кодекса Российской Федерации дополнительный период для завершения распределения органами федерального казначейства регулирующих налогов и сборов между уровнями бюджетной системы Российской Федерации и их зачисления в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты в прошедшем финансовом году. Для решения этого вопроса применительно к федеральному бюджету на 2002 год потребовалось внесение дополнения в Федеральный закон "О федеральном бюджете на 2002 год".

Законодательство не предусматривает ответственность за уплату налогов минуя распределительный счет казначейских органов. Такие факты выявляют проверки, про-

водимые в регионах. В этой связи следует ввести нормы, устанавливающие ответственность налогоплательщиков (в том числе их руководителей и главных бухгалтеров) за уплату налогов и других платежей в бюджет минуя распределительный счет органов федерального казначейства, рассматривая это как превышение ими своих полномочий, вторжение в сферу компетенции федеральных органов власти, а также норму об обязанности банков возвращать платежные документы, нарушающие установленный порядок прохождения платежей в бюджет. Необходимо, по-видимому, законодательно закрепить за территориальными органами федерального казначейства право на принудительное регулирование платежей при их зачислении на счета региональных и местных бюджетов минуя счета по учету доходов, распределяемых казначейскими органами.

В отдельных случаях отклонение фактических долей зачисления налоговых поступлений в бюджеты различных уровней от нормативов объясняется специфическим порядком уплаты налогов в особых экономических зонах. Так, Федеральным законом от 31 мая 1999 года № 104-ФЗ “Об Особой экономической зоне в Магаданской области” участники Особой экономической зоны при осуществлении хозяйственной деятельности на территории указанной зоны и в пределах Магаданской области освобождены от уплаты налогов в части, поступающей в федеральный бюджет. В результате действия этого Федерального закона доходы от уплаты акцизов на этиловый спирт-сырец из пищевого сырья, спирт этиловый из пищевого сырья и спирт питьевой, водку, ликероводочные изделия в области в федеральный бюджет не поступали (при законодательно установленном нормативе отчислений в федеральный бюджет 50 процентов).

В целях контроля за распределением налоговых поступлений в условиях действия особых экономических зон целесообразно нормативы отчислений доходов от уплаты налогов и сборов в регионах Российской Федерации, на территории которых функционируют такие зоны, устанавливать в федеральном законе о федеральном бюджете на предстоящий финансовый год с учетом льгот, предоставленных законами об этих зонах.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

В. Г. ПАНСКОВ