

Проблемы и риски формирования налоговой базы от доходов и прибыли

© 2014 Миронова Ольга Алексеевна

доктор экономических наук, профессор

Поволжский государственный технологический университет

424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3

© 2014 Новоселов Константин Викторович

заместитель начальника Контрольного управления

Федеральной налоговой службы

государственный советник Российской Федерации 3 класса

кандидат экономических наук, доцент

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125993, г. Москва, Ленинградский пр., д. 49

E-mail: nkc.yola@gmail.com; const75@mail.ru

Рассмотрен подход ОЭСР к проблеме размывания налоговой базы и перемещения прибыли, влекущей за собой снижение налоговой базы и увеличение рисков недопоступления налоговых платежей в бюджет. Обозначена необходимость развития методических подходов к определению и оценке налогового разрыва.

Ключевые слова: прибыль, налоговая база, налоговая ставка, доходы корпораций, налоговый разрыв.

Проведенный в сентябре 2013 г. Международный налоговый форум “Международная Ассамблея налоговых консультантов – МАНК 2013” в г. Санкт-Петербурге среди многих глобальных проблем поднимал проблему размывания налоговой базы и перемещения прибыли в результате отсутствия скоординированного подхода в международной политике¹. Многие страны заинтересованы не только в сохранении, но и в увеличении налогооблагаемой базы как основы формирования доходов бюджета. Однако наблюдающаяся в международной практике тенденция снижения налогооблагаемых баз ряда стран представляет собой “серьезный риск для налоговых поступлений, налогового суверенитета и налоговой справедливости как для стран-участниц, так и для стран, не являющихся членами ОЭСР”².

В изданном Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 2013 г. документе “Рассмотрение проблемы снижения налоговой базы и переноса прибыли”³ выделены ключевые проблемные сферы в этой области и представлены подходы к разработке плана мероприятий по проблеме в глобальном масштабе. Понятно, что существует множество способов снижения налоговых баз внутри отдельно взятой страны и одним из основных источников снижения может стать передача доходов другому налогоплательщику с более низкой категорией налогообложения. В ряде юрисдикций в на-

стоящее время проблема снижения налоговой базы и передачи доходов другим налогоплательщикам стоит очень остро.

Причины появления такой проблемы, очевидно, кроются в следующем:

- во-первых, существующие общие подходы и международные принципы, разработанные для совместного использования налоговыми юрисдикциями, значительно отстают от изменяющейся экономической ситуации;
- во-вторых, внутренние правила по налогообложению международных компаний, принятые на международном уровне стандарты основаны на прежних экономических условиях со слабой экономической интеграцией, не принимающей во внимание возрастающее значение интеллектуальной собственности, а также развитие информационных и коммуникационных технологий.

Серьезной причиной является вопрос соблюдения налогового законодательства в каждой отдельно взятой стране. Национальные и международные правила налогообложения, направленные изначально на недопущение двойного налогообложения, к сожалению, имеют пробелы, результатом которых констатируется уменьшение налога на прибыль. Даже “транснациональные корпорации форсируют сотрудничество в разработке международных стандартов для смягчения двойного налогообложения, которое возникает

из-за различий во внутренних налоговых правилах стран, но в то же самое время они зачастую используют в своих интересах такие различия, что позволяет снять или существенно снизить налогообложение⁴.

Повышенное внимание к корпорациям во всем мире с позиции соблюдения налогового законодательства вполне объяснимо: потеря налоговых поступлений от корпораций, перенос ими доходов в юрисдикции с более благоприятным режимом налогообложения, занижение налоговых баз, мошенничество с налогами на доходы корпораций и другие вопросы, от решения которых зависит финансовое и бюджетное благополучие стран.

Существует информация, что ряд многонациональных компаний (МНК) по всему миру обвиняется в уклонении от уплаты налогов. Если для конкретной страны налоговые поступления создают основу для экономического развития, критичны для построения долговременных стратегических программ, то в такой стране пробле-

ма уклонения компаний от уплаты налогов может привести к кризисной ситуации.

В настоящее время ОЭСР констатирует, что повышение доходных статей бюджета от налогов на доходы корпораций в среднем составляет около 3 % от ВВП, или около 10 % от совокупных налоговых поступлений (табл. 1).

Значимость приведенных в таблице показателей в разных странах отличается, поэтому и наблюдающееся снижение налогов с доходов также отличается. Общая тенденция снижения характеризуется “невзвешенной средней величиной налога с доходов корпораций”. Этот показатель определяется как процент от совокупной суммы налогов в странах ОЭСР. Начиная с 2008 г. данный показатель снижался, причиной тому был экономический спад после кризиса 2008 г. К 2010 г. он повысился и составил 8,6 %⁵.

В период с 2000 по 2011 г. наблюдается снижение налоговых ставок на доходы корпораций в странах - участницах ОЭСР в среднем на 7,2 пункта - с 32,6 % до 25,4 %. Ставки понизи-

Таблица 1. Данные по поступлениям от налогов с доходов корпораций по странам ОЭСР за 2000–2011 гг., % от ВВП*

| Страна | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Австралия | 6,1 | 4,4 | 5,0 | 5,0 | 5,5 | 5,8 | 6,4 | 6,9 | 5,9 | 4,8 | 4,8 | |
| Австрия | 2,0 | 3,0 | 2,2 | 2,2 | 2,2 | 2,2 | 2,2 | 2,4 | 2,5 | 1,7 | 1,9 | 2,2 |
| Бельгия | 3,2 | 3,1 | 3,0 | 2,9 | 3,1 | 3,3 | 3,5 | 3,5 | 3,3 | 2,5 | 2,7 | 3,0 |
| Канада | 4,4 | 3,3 | 3,0 | 3,2 | 3,5 | 3,4 | 3,8 | 3,5 | 3,4 | 3,4 | 3,3 | 3,1 |
| Чешская Республика | 3,4 | 3,9 | 4,2 | 4,4 | 4,4 | 4,4 | 4,6 | 4,7 | 4,2 | 3,6 | 3,4 | 3,5 |
| Дания | 3,3 | 2,8 | 2,9 | 2,9 | 3,2 | 3,9 | 4,3 | 3,8 | 3,3 | 2,3 | 2,7 | 2,8 |
| Эстония | 0,9 | 0,7 | 1,1 | 1,6 | 1,7 | 1,4 | 1,5 | 1,6 | 1,6 | 1,9 | 1,4 | 1,3 |
| Финляндия | 5,9 | 4,2 | 4,2 | 3,4 | 3,5 | 3,3 | 3,4 | 3,9 | 3,5 | 2,0 | 2,6 | 2,7 |
| Франция | 3,1 | 3,4 | 2,9 | 2,5 | 2,8 | 2,4 | 3,0 | 3,0 | 2,9 | 1,5 | 2,1 | 2,5 |
| Германия | 1,8 | 0,6 | 1,0 | 1,3 | 1,6 | 1,8 | 2,2 | 2,2 | 1,9 | 1,3 | 1,5 | 1,7 |
| Греция | 4,2 | 3,4 | 3,4 | 2,9 | 3,0 | 3,3 | 2,7 | 2,6 | 2,5 | 2,5 | 2,4 | |
| Венгрия | 2,2 | 2,3 | 2,3 | 2,2 | 2,2 | 2,1 | 2,3 | 2,8 | 2,6 | 2,3 | 1,2 | 1,2 |
| Исландия | 1,2 | 1,0 | 0,9 | 1,2 | 1,0 | 2,0 | 2,4 | 2,5 | 1,9 | 1,8 | 1,0 | 1,6 |
| Ирландия | 3,7 | 3,5 | 3,7 | 3,7 | 3,5 | 3,4 | 3,7 | 3,4 | 2,8 | 2,4 | 2,5 | 1,3 |
| Израиль | 3,9 | 3,5 | 2,8 | 2,9 | 3,4 | 4,0 | 4,9 | 4,5 | 3,5 | 2,8 | 2,9 | 3,7 |
| Италия | 2,9 | 3,5 | 3,1 | 2,8 | 2,8 | 2,8 | 3,4 | 3,8 | 3,7 | 3,1 | 2,8 | 2,7 |
| Япония | 3,7 | 3,5 | 3,1 | 3,3 | 3,7 | 4,2 | 4,8 | 4,8 | 3,9 | 2,6 | 3,2 | 1,3 |
| Корея | 3,2 | 2,8 | 3,0 | 3,7 | 3,3 | 3,8 | 3,6 | 4,0 | 4,2 | 3,7 | 3,5 | 4,0 |
| Люксембург | 7,0 | 7,3 | 8,0 | 7,3 | 5,7 | 5,8 | 5,0 | 5,3 | 5,1 | 5,6 | 5,7 | 5,0 |
| Нидерланды | 4,0 | 3,9 | 3,3 | 2,8 | 3,1 | 3,8 | 3,3 | 3,2 | 3,2 | 2,0 | 2,2 | |
| Новая Зеландия | 4,1 | 3,7 | 4,2 | 4,6 | 5,4 | 6,1 | 5,7 | 4,9 | 4,4 | 3,5 | 3,8 | 3,9 |
| Норвегия | 8,9 | 8,9 | 8,1 | 8,0 | 9,8 | 11,7 | 12,8 | 11,0 | 12,1 | 9,1 | 10,1 | 11,0 |
| Польша | 2,4 | 1,9 | 2,0 | 1,8 | 2,2 | 2,5 | 2,4 | 2,8 | 2,7 | 2,3 | 2,0 | |
| Португалия | 3,7 | 3,3 | 3,3 | 2,8 | 2,9 | 2,7 | 2,9 | 3,6 | 3,7 | 2,9 | 2,8 | |
| Словацкая Республика | 2,6 | 2,6 | 2,5 | 2,8 | 2,6 | 2,7 | 2,9 | 3,0 | 3,1 | 2,5 | 2,5 | 2,6 |
| Республика Словения | 1,2 | 1,3 | 1,6 | 1,7 | 1,9 | 2,8 | 3,0 | 3,2 | 2,5 | 1,8 | 1,9 | 1,7 |
| Испания | 3,1 | 2,8 | 3,2 | 3,1 | 3,4 | 3,9 | 4,1 | 4,7 | 2,8 | 2,2 | 1,8 | 1,8 |
| Швеция | 3,9 | 2,9 | 2,3 | 2,4 | 3,0 | 3,7 | 3,6 | 3,7 | 3,0 | 3,0 | 3,5 | 3,5 |
| Швейцария | 2,6 | 2,9 | 2,5 | 2,4 | 2,3 | 2,4 | 2,9 | 3,0 | 3,1 | 3,0 | 2,9 | 2,9 |
| Турция | 1,8 | 1,8 | 1,8 | 2,1 | 1,7 | 1,7 | 1,5 | 1,6 | 1,8 | 1,9 | 1,9 | 2,1 |
| Соединенное Королевство | 3,5 | 3,4 | 2,8 | 2,7 | 2,8 | 3,3 | 3,9 | 3,4 | 3,6 | 2,8 | 3,1 | 2,8 |
| США | 2,6 | 1,9 | 1,7 | 2,1 | 2,5 | 3,2 | 3,4 | 3,0 | 2,0 | 1,8 | 2,7 | 2,6 |
| ОЭСР, итого | 3,4 | 3,2 | 3,1 | 3,1 | 3,2 | 3,6 | 3,8 | 3,8 | 3,5 | 2,8 | 2,9 | |

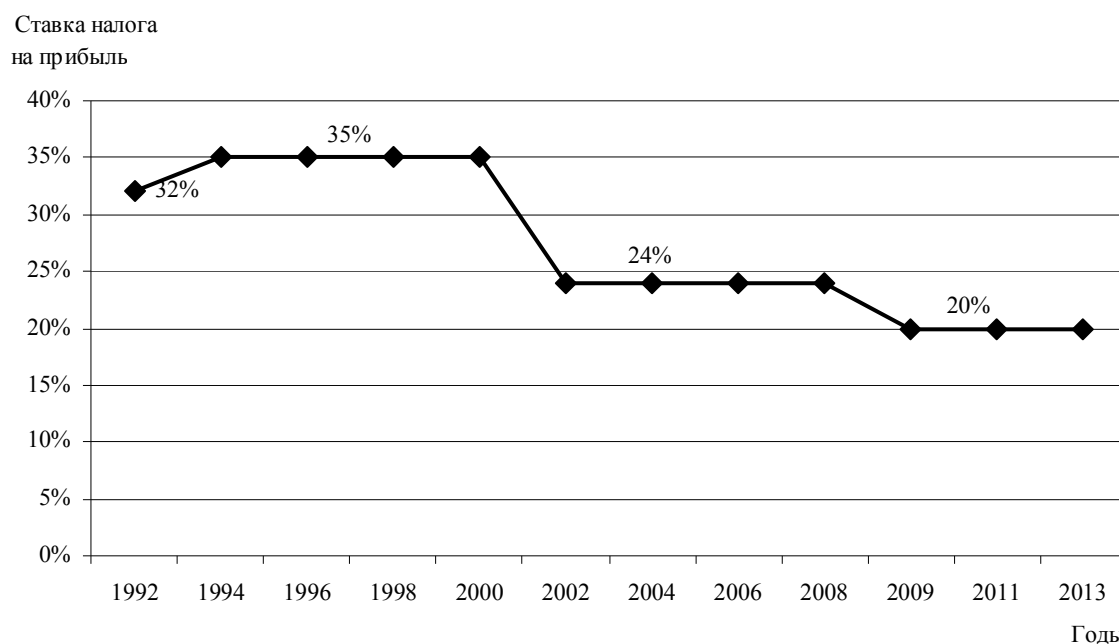


Рис. 1. Изменения налоговой ставки налога на прибыль в России

лись, как свидетельствует статистика ОЭСР, в 31 стране, а повысились только в Чили. Россия не входит в число стран - участниц ОЭСР, однако тенденция снижения налоговой ставки налога на прибыль в России тоже существует (рис. 1).

К настоящему времени по сравнению с 1992 г. (32 %) ставка налога на прибыль снизилась до 20 %. Как и во многих странах мира, снижение налоговых ставок не привело к существенному снижению налоговой нагрузки организаций. Поэтому проблема дальнейшего изучения факторов, влияющих на снижение налоговой базы доходов корпораций в каждой стране, в настоящее время остается актуальной.

При оценке налогообложения международных корпораций принято выделять разницу между *нормативными* налоговыми ставками и *эффективными* налоговыми ставками на доходы корпораций, поскольку существующая разница приводит к неправильному пониманию обсуждаемой проблемы. Проведем уточнение данных понятий, ориентируясь на общепризнанные в мировой практике подходы.

Нормативная налоговая ставка на доходы корпораций отдельно взятой страны - ставка, определяемая налоговым законодательством страны и применяемая к налогооблагаемому корпорационному доходу с целью определения суммы налоговых обязательств налогоплательщика. Эту ставку иногда называют *ставкой верхнего уровня*, поскольку она одна не используется в качестве надежного индикатора фактической налоговой нагрузки на прибыль корпораций.

Эффективная налоговая ставка на доходы корпораций - соотношение подоходного корпорационного налога к величине корпоративной выручки, определяемой до уплаты налогов за отчетный период. В этом определении есть довольно значимый момент, связанный с тем, что рассчитанный индикатор является ретроспективной величиной, т.е. его значение определено по данным прошедшего отчетного периода, основано на величине фактически уплаченных налогов. На практике сложно установить, насколько ретроспективная эффективная налоговая ставка снижена по сравнению с нормативной ставкой на доходы корпорации. Причем снижение может быть вполне объяснимо - связанным, например, с налоговым планированием. Сравнительный анализ нормативных и эффективных ставок на корпоративные доходы помогает определить проблемные факторы.

В отличие от ретроспективных, эффективные налоговые ставки на доходы корпораций на перспективу формируются под влиянием "моделирования гипотетических инвестиционных проектов на основе дисконтированных потоков денежных средств и с учетом всех существующих резервов для уплаты налога"⁶. Это означает, что предельные эффективные налоговые ставки для корпораций необходимы при проверке налогового режима: во-первых, при расчете налога до его уплаты по последней единице инвестированного капитала (когда экономическая прибыль исчерпана); во-вторых, при определении влияния налогов на стоимость капитала (минималь-

ная норма рентабельности по инвестиционному проекту).

Используя такой инструментарий, многонациональные компании могут осуществить выбор той страны, в которой выгодно размещать малорентабельные проекты, желая получить уровень доходности выше, чем стоимость капитала. В этой связи ОЭСР провела серьезную работу и определила подходы к фактору *трансграничного налогового планирования*. Эти подходы, безусловно, должны учитывать перенос прибыли при трансграничных инвестициях⁷. Заметим, что работа с перспективными эффективными налоговыми ставками по инвестициям проводилась также в Европейском союзе, который расширил объем исчислений эффективных налоговых ставок, проводимых в рамках исследования налогообложения компаний⁸. Специалисты отмечают, что применение различных методик для расчета эффективных налоговых ставок, даже ретроспективных, и дефицит информационных данных могут привести к противоречивым результатам расчета уровня налогообложения многонациональных компаний, что, в свою очередь, будет только способствовать практике перемещения прибыли и размывания налоговой базы.

Анализ ряда авторитетных источников позволяет судить о существовании ряда других проблем в перемещении доходов (прибыли). Например, в исследовании J. Neckemeyer, M. Overesch представлен обзор практики передачи доходов по многонациональным компаниям⁹. По мнению этих исследователей, проблемы заключаются не только в перемещении доходов. Важными факторами рассматриваются:

- трансфертное ценообразование и лицензирование как доминирующий канал передачи доходов;
- несоответствие между реальной деятельностью филиалов за рубежом и на территории, где компании отчитываются о своих доходах перед налоговыми органами;
- отсутствие экономической мотивации в формировании доходов, особенно в тех странах, где базируются эти компании.

В целом, практика передачи доходов ведет к существенному перераспределению налоговых поступлений от национальных корпораций во многих странах, включая Европу. В развивающихся странах, кроме вышеизложенного, следует отметить еще и проблему уклонения от налогообложения и уплаты налогов.

Проблема уклонения от налогообложения и уплаты налогов существует и в России. Статистика Федеральной налоговой службы свидетельствует о наличии совокупной задолженности в бюджетную систему Российской Федерации в 2013 г. в размере более чем 1,1 трлн руб. (рис. 2).

Рисунок свидетельствует о значительной нагрузке, падающей на налоговые органы в связи с взысканием налоговой задолженности. Среди мер принудительного взыскания в России используются: банкротство, арест имущества, взыскание за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации, индивидуального предпринимателя; взыскание через инкассовые поручения и требования. Следует отметить, что из всех перечисленных мер, направленных на принудительное взыскание, не все погашаются. Совокупная эффективность всех

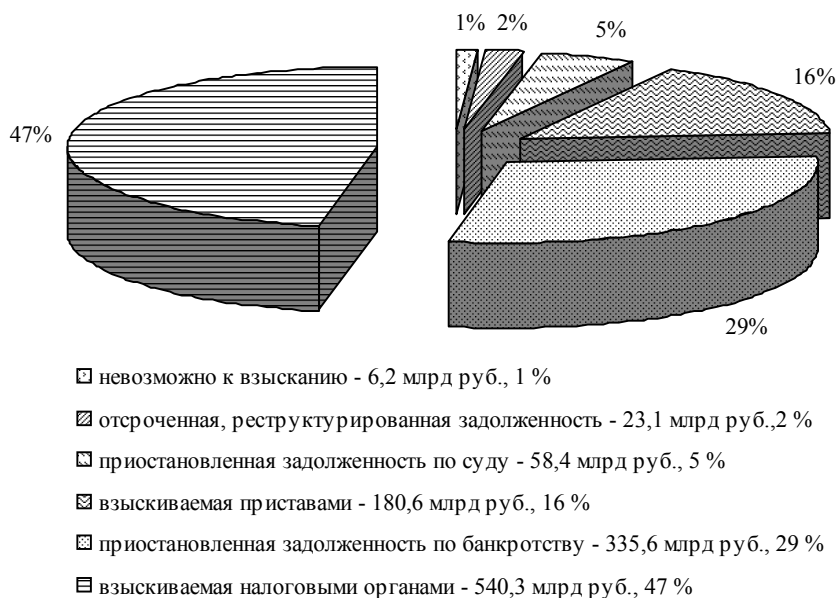


Рис. 2. Совокупная задолженность в бюджетную систему РФ по состоянию на 1 октября 2013 г.



Рис. 3. Структура налогового разрыва США на федеральном уровне

* Отмечен основной показатель налогового разрыва, который включает: неучтенные налогооблагаемые доходы, завышенные заявленные расходы и вычеты, а также математические ошибки.

мер, по сведениям ФНС России, составляет всего 57,7 %.

Собираемость налогов признана одним из основных показателей эффективности деятельности российских налоговых органов. Этот показатель рассчитывается по методике, основанной на сопоставлении фактически поступивших в бюджет и начисленных налогов.

Заметим, что в большинстве зарубежных стран методология собираемости налогов базируется на определении так называемых *налоговых потерь*, определяемых как разница между фактически поступившими суммами налогов и предполагаемыми суммами, которые могли бы поступить в бюджет при условии исполнения всеми налогоплательщиками требований законодательства. Этот показатель еще называют *налоговым разрывом (tax gap)*. В России такой показатель можно использовать для оценки теневого сектора экономики. Налоговые органы России в настоящее время определяют в выборе методического инструментария оценки *налогового разрыва*, основываясь на зарубежном опыте и анализе собственной практики.

В качестве примера приведем методологический подход к определению налогового разрыва, используемый службой внутренних доходов США (Internal Revenue Service - IRS). По оценкам этой службы, налоговый разрыв представляет собой разницу между суммой, которую американцы должны выплачивать в федеральный бюджет, и суммой реально собранных налогов. Эта разница составляет более 300 млрд долл. в год (например, в 2001 г. - 345 млрд долл.), или 16,3 % доходов федерального бюджета. Чистый налоговый разрыв, определяемый после применения мер принудительного взыскания, составил в 2001 г. 290 млрд долл., или 13,7 % от доходов федерального бюджета (см. рис. 3).

Специалисты отмечают, что подобные методики известны в настоящее время Росстату,

при их помощи оценен теневой сектор, его уровень составляет порядка 25-30 %. Собираемость налогов, в вышеуказанном понимании, по мнению различных экспертов, колеблется в диапазоне 50-70-90 %.

Полагаем, что определение величины налоговых потерь и показателя налогового разрыва в динамике позволит создать надежную базу для прогнозирования налоговых поступлений, в том числе и по налогу на прибыль. Кроме того, такая информация будет полезной для контроля и предотвращения снижения налоговой базы и переноса прибыли у российских корпораций, осуществляющих свою деятельность в разных налоговых юрисдикциях.

¹ Кесслер В. Размывание налоговой базы и перемещение прибыли (Base erosion and profit shifting): отсутствие сторнированного подхода в международной практике и угроза двойного налогообложения // Международная Ассамблея налоговых консультантов - МАНК 2013: материалы Международного налогового форума. М., 2013.

² OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201262-ru>.

³ Там же.

⁴ Там же. С. 8.

⁵ ОЭСР (2012). Статистические данные по доходам за 1965-2011 гг.

⁶ OECD (2013). С. 27.

⁷ См.: ОЭСР: Налогообложение доходов в условиях глобальной экономики, 1991; ОЭСР: Влияние налогообложения на прямые иностранные инвестиции - новейшие данные и политический анализ, 2007.

⁸ Европейский союз: Эффективные налоговые ставки в расширенном Европейском союзе, 2008.

⁹ Heckemeyer J. Overesch M. Profit Shifting Channels of Multinational Firms - a Meta Study, paper presented at IIPF Congress. 2012. Oug. URL: http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF68&paper_id=434.

Поступила в редакцию 04.12.2013 г.