

УДК 336.02

ФИСКАЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ ВЛАДЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГРУЗОВОГО КОММЕРЧЕСКОГО ТРАНСПОРТА В РОССИИ*

*Майбуров Игорь Анатольевич, д-р кон. наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, Екатеринбург, Россия; главный научный сотрудник кафедры «Финансы и кредит», Дальневосточный федеральный университет, Владивосток, Россия
mayburov.home@gmail.com*

*Леонтьева Юлия Владимировна, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, Екатеринбург, Россия
uv.leonteva@mail.ru*

В статье детализируются виды налогов и сборов, взимаемых в России в процессе приобретения и коммерческого использования грузового автотранспорта. Обосновывается положение, согласно которому налоги могут подразделяться на постоянные, переменные и хозяйственные, если рассматривать грузовые автотранспортные средства с точки зрения интенсивности их коммерческого использования грузовым автотранспортным средством. Делается вывод о разной цене владения и коммерческого использования различных типов грузовых транспортных средств. Приводятся рекомендации по дальнейшему совершенствованию системы обложения грузовых транспортных средств в России.

Ключевые слова: налоги; налогообложение; фискальное регулирование; грузовые транспортные средства; грузовой автотранспорт; налоговая цена владения автомобилем.

FISCAL REGULATION OF THE PROCESSES OF OWNING AND USING COMMERCIAL TRUCK VEHICLES IN RUSSIA

*Maiburov Igor A., ScD (Economics), full professor, Head of the Finance and Tax Management Department, President Yeltsin Ural Federal University, Yekaterinburg, Russia; Chief Researcher the Finance and Credit Department, Far Eastern Federal University, Vladivostok, Russia
mayburov.home@gmail.com*

*Leontyeva Yulia V., PhD (Economics), associate professor the Finance and Tax Management Department, President Yeltsin Ural Federal University, Yekaterinburg, Russia
uv.leonteva@mail.ru*

The paper gives a detailed description of the types of taxes and fees levied in Russia in the process of purchasing and commercial use of trucks. The author substantiates the point that in terms of their commercial use intensity taxes can be classified as permanent, variable and economic. It is concluded that the cost of ownership and commercial use of truck vehicles differs depending on the type of the latter. Recommendations are given on the further improvement of the taxation system for truck vehicles in Russia.

Keywords: taxes; taxation; fiscal regulation; truck vehicles; freight motor transport; tax price of vehicle ownership.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского фонда фундаментальных исследований, проект 17-22-21001.

Особенности построения системы налогообложения грузовых транспортных средств в европейских странах

Под системой налогообложения транспортных средств (системой транспортного налогообложения) предлагается понимать всю совокупность обязательных платежей (налогов, сборов, парафискалитетов), имеющих разную фискальную природу, но при этом системно связанных с эксплуатацией и владением автотранспортным средством. Следует заметить, что практика системного подхода к анализу различных транспортных платежей принимается в западной экономической традиции. Там традиционно используется термин *road pricing*, который трактуется как установление цен за пользование дорогами в самом широком смысле, т.е. исходя из полной суммы налогов и иных платежей, так или иначе связанных с владением и использованием автотранспортного средства, а также доступом к дорожной сети.

Система транспортного налогообложения, в том числе грузового транспорта, имеет длительную историю формирования. Исследования в области обложения транспорта начались в XIX в. с обоснования необходимости введения и определения количественных характеристик налога, представляющего собой некую компенсацию за использование транспортным средством (далее — ТС) общей дорожной инфраструктуры. В результате научных изысканий в области налогообложения транспортных средств сформировалась разветвленная система обязательных платежей, зачастую имеющих неналоговый характер. К настоящему времени основными целями совершенствования этих платежей являются гармонизация налогообложения грузоперевозок в разных европейских странах и снижение возможности их дискриминации [1].

Наиболее комплексными исследованиями в области налогообложения транспортных перевозок считаются работы *Nash, Link* и др. [2], на основании которых можно выделить два подхода к установлению размера платы за эксплуатацию грузового транспорта: первый предполагает, что размер платы определяется на основе предельных внешних издержек, связанных с транспортным средством; второй основан на стоимости восстановления последствий эксплуатации грузовых ТС.

При этом наибольшее распространение получил первый подход.

Количественные усредненные показатели приведены в [3] и составляют в ночные внепиковые часы около 0,435–0,535 евро/*VKM*¹, что соответствует с определенной долей условности 37–33 руб./машино-км в валюте России.

На основе теоретических оценок была построена эффективная система налогообложения грузовых перевозок, учитывающая предельные внешние издержки и включающая специфические в каждой стране ежегодные транспортные пошлины (лицензии), топливные налоги и дорожную плату, что позволяет гармонизировать транспортные платежи грузоперевозчиков в европейском пространстве.

Большинство европейских стран устанавливает для грузового транспорта покилометровую плату (*HGV fee*), зависящую от количества осей (либо от массы) и экологического класса транспортного средства. Размер этой платы варьируется от 0,081 до 0,4473 евро/км, что соответствует 5,0–28 руб./км и учитывает износ и повреждение дорожного покрытия, а также стоимость загрязнения окружающей среды. Особую роль в интернализации внешних экстерналий² играют топливные налоги, размер которых варьируется от 25 до 40% от стоимости топлива и определяется видом топлива.

Что касается налогов на владение транспортным средством, то они также представляют собой совокупность обязательных платежей, включающих НДС, регистрационные платежи (в некоторых странах налоги) и циркуляционные налоги. Однако на размер этих платежей чаще всего влияют технические и конструкционные особенности транспортного средства, определяющие его возможные внешние воздействия при эксплуатации [4, 5].

Хозяйственные налоги, уплачиваемые при коммерческих грузоперевозках, не рассматриваются как возможный элемент регулирования развития транспортной и дорожной инфраструктуры и не включаются в состав транспортных платежей.

¹ *VKM* (Vehicle-Kilometer) — машино-километры.

² Экстерналия (от англ. *externalities* — внешний эффект) в экономике — воздействие рыночной транзакции на третьих лиц, не опосредованное рынком.

Опыт российского обложения грузового транспорта

Система транспортных налогов и обязательных платежей, уплачиваемых грузоперевозчиками в России, была сформирована к середине 1990-х гг. и включает ряд элементов, используемых в советской системе налогообложения транспорта. Направленность воздействия сформировавшейся системы платежей, на наш взгляд, определяет рост уровня автомобилизации и обновление автопарка. Подобная целевая установка действительно являлась актуальной задачей развития транспортной системы в то время, и результатами ее действия стали рост количества транспортных средств и увеличение грузооборота [6].

По нашему мнению, при рассмотрении системы налогообложения грузового транспорта целесообразно подразделить налоги, сборы и другие обязательные платежи, уплачиваемые субъектами транспортной деятельности, на три группы.

Постоянные налоги (сборы), не зависящие от интенсивности эксплуатации автотранспортного средства. Это налоги на владение автотранспортным средством, уплачиваемые однократно при покупке и затем на регулярной основе вне зависимости от меры использования автотранспортного средства. От величины этих налогов зависит доступность приобретения автотранспортного средства, а следовательно, легкость вхождения в рынок грузовых перевозок. Таким образом, уплата постоянных транспортных налогов рассматривается в теории как налоговая цена, уплачиваемая за владение автомобилем. В России к постоянным налогам (сборам) на владение автотранспортным средством относятся налог на добавленную стоимость (НДС), взимаемый при покупке транспортного средства, утилизационный сбор за колесные транспортные средства, регистрационные платежи, ежегодный транспортный налог. Акциз на покупку грузового автомобиля в России не уплачивается.

Переменные налоги (сборы), зависящие от интенсивности использования ТС и являющиеся обязательными платежами за использование автотранспортного средства. Уплата переменных транспортных налогов рассматривается в теории как налоговая цена за пользование дорожной сетью. В России к переменным налогам на исполь-

зование грузового автомобиля относятся акциз на топливо и плата за проезд по федеральным трассам транспортных средств грузоподъемностью свыше 12 тонн.

Налоги на финансовый результат, являющиеся налогами на хозяйственную деятельность и рассматриваемые в теории как налоговая цена за осуществление коммерческой деятельности в сфере грузоперевозок. В России к налогам на финансовый результат относятся налог на прибыль организаций, единый налог на вмененный доход, патент на осуществление транспортной деятельности. Отнесение хозяйственных налогов к системе транспортного обложения, на наш взгляд, обусловлено растущей конкуренцией между личным и коммерческим транспортом, выполняющим сходные функции. Дополнительные налоги на хозяйственную деятельность, взимаемые с субъектов транспортной деятельности, осуществляющими грузоперевозки, представляют собой дополнительное финансовое бремя на субъектов и стимулируют удовлетворение этих потребностей с помощью личных транспортных средств (в некоторых случаях).

Развитие транспортной системы, растущая конкуренция между видами транспорта, а также развитие личного автопарка привели к возникновению и обострению в России проблем, сходных с проблемами транспортных систем европейских стран. Целевыми установками развития транспортной системы в настоящее время являются оптимальное сочетание высокого уровня мобильности, обеспечиваемого грузовым транспортом, и компенсация внешних экстерналий, возникающих при эксплуатации грузового транспорта.

Методика исследования

Количественному учету в предлагаемой методике подлежат лишь явные расходы, связанные с владением и эксплуатацией грузового автотранспорта.

Для анализа стоимости владения ТС выбраны три модели грузовых автомобилей, охватывающих почти 60% грузового автопарка России (табл. 1).

Для расчета расходов принят средний годовой пробег грузового автомобиля 60 тыс. км/год. Цена дизельного топлива — 35,56 руб./л, в том числе акциз на дизельное топливо — 2,76 руб./л. Расчет

Таблица 1

Выбор моделей грузовых автомобилей для расчетов стоимости владения

Характеристика	Грузоподъемность, т	Марка	Доля в грузовом автопарке
Автомобили с малой грузоподъемностью	1,4	ГАЗель Next A21R22	27,1
Автомобили со средней грузоподъемностью	8,2	ISUZU FORWARD 12.0 NORMAL FSR90SL-NCUS	23,1
Автомобили с высокой грузоподъемностью	36,5	КАМАЗ 6460RP L360	9,1

Источник: составлено авторами.

утилизационного сбора осуществлен исходя из базовой ставки 150 тыс. руб. с учетом коэффициента полной массы автомобиля (свыше 20 т — 4,79; от 8 до 12 т — 2,21; до 3,5 т — 1,32).

При расчете налогов на финансовый результат от ведения хозяйственной деятельности по перевозке грузов грузовыми автомобилями сделаны следующие предположения:

1) количество грузовых автомобилей у субъекта хозяйствования — 10 единиц;

2) автомобили с минимальной грузоподъемностью, как правило, принадлежат индивидуальным предпринимателям (без образования юридического лица), наилучшим налоговым режимом для таких субъектов хозяйствования является патентная система налогообложения;

3) автомобили со средней грузоподъемностью также принадлежат субъектам малого предпринимательства — юридическим лицам; следовательно, наиболее возможной к применению системой налогообложения для таких субъектов является единый налог на вмененный доход;

4) грузовые автомобили с высокой грузоподъемностью чаще всего принадлежат организациям, находящимся на общем режиме налогообложения;

5) все налоги рассчитаны для условий крупного промышленного региона.

Величина прибыли организаций, оказывающих услуги по грузоперевозкам до налогообложения в 2015 г., — 10,6 млрд руб., а количество организаций — 544 тыс. ед. (т.е. размер финансового результата в расчете на 1 организацию составил 19,5 тыс. руб./год) [7, 8].

Расчет платы за проезд по федеральным трассам транспортных средств (1,53 руб./км, с учетом

установленного льготного режима) исходит из предпосылки, что 70% пробега для автомобилей с высокой грузоподъемностью осуществляется по федеральным трассам. Для расчета величины грузоперевозок были использованы коэффициенты использования грузоподъемности 0,85, и пробега — 0,82.

Анализ стоимости владения грузовым автотранспортом

Результаты расчетов среднегодовой стоимости владения и коммерческой эксплуатации грузового автотранспорта представлены в табл. 2.

По итогам проведенного анализа можно сделать вывод о превалировании в стоимости владения грузовым автотранспортом расходов на топливо. По моделям ГАЗ и Камаз доля топливных расходов в общей стоимости владения выше 50%.

Эффективность использования автомобилей разной грузоподъемности характеризует показатель совокупных удельных расходов, который показывает цену (в руб.) перевозки одной тонны груза на расстояние в 1 км. Этот показатель существенно уменьшается с увеличением грузоподъемности автомобиля: от 7,3 руб. для легкогрузного до 1,3 руб. для большегрузного автотранспорта. Следует отметить наглядность показателя удельных расходов грузовых компаний. В частности, удельные расценки на перевоз больших грузов по России автомобильным транспортом составляют 4,3 руб. на т-км, т.е. в 3 раза выше реальных удельных расходов.

Укрупненное сравнение этого показателя с теоретическими расчетами, проведенными в европейских странах, показывает, что его величина в России несопоставимо ниже. Так, вся сумма

Таблица 2

Стоимость владения и коммерческого использования грузового автотранспорта, тыс. руб./год

Показатель	ГАЗ	ISUZU	Камаз
Потеря стоимости автомобиля	56,27	247,50	548,00
<i>в том числе утилизационный сбор</i>	10,56	24,31	143,70
<i>НДС</i>	8,58	37,75	83,59
<i>регистрационный сбор (среднегодовой)</i>	1,00	1,00	1,00
Топливо	219,76	341,38	1173,48
<i>в том числе акциз на топливо</i>	17,06	26,50	91,08
Обязательное и добровольное страхование	46,00	190,00	124,00
Налоги, сборы и другие обязательные платежи	1,40	4,01	20,23
<i>в том числе транспортный налог</i>	1,40	4,01	20,23
Техническое обслуживание	33,00	51,00	90,00
Прочие расходы	10,55	33,75	27,40
Плата за проезд по федеральным трассам	0,00	0,00	64,26
ВСЕГО стоимость владения без учета налогов на финансовый результат	366,98	867,64	2047,37
Налоги на финансовый результат от ведения хозяйственной деятельности:	58,1	77,7	3,9
ВСЕГО стоимость владения, с учетом налогов на финансовый результат	425,08	945,31	2051,27
<i>в том числе налоги и другие обязательные платежи, тыс. руб.</i>	<i>96,70</i>	<i>171,24</i>	<i>407,76</i>
Расчетная величина грузоперевозок, тыс. т-км/год	58,548	342,924	1526,43
Удельные расходы на грузовой транспорт, руб./т-км	7,26	2,76	1,34
<i>в том числе налоги и другие обязательные платежи, руб./т-км</i>	<i>1,65</i>	<i>0,50</i>	<i>0,27</i>

удельных расходов по перевозке 1 т груза на 1 км, связанных с эксплуатацией грузовых ТС в 4–30 раз ниже, чем предельные внешние затраты. Налоговая составляющая в этих расходах, призванная выступать стоимостью предельных внешних издержек, еще ниже [1, 8].

Налоговая составляющая совокупных удельных расходов также уменьшается с увеличением грузоподъемности автомобиля: от 1,7 руб. для легкогрузного до 0,27 руб. для большегрузного автотранспорта. Анализ полученных результатов свидетельствует о том, что налоговая нагрузка на владение грузовым автомобилем уменьшается

с увеличением его грузоподъемности. Это довольно странный факт, поскольку большегрузный автомобиль производит значительно больше негативных эффектов на дорожную сеть по сравнению с малогрузным. В частности, известна в США «формула Моста», показывающая, что 36-тонный тяжелый грузовик с 18 колесами и едущий на скорости 120 км/час, причиняет дорожному покрытию и мостовым конструкциям в 3200 раз большее повреждение, чем 1- или 2-тонный пассажирский автомобиль. Следовательно, налоговая нагрузка с увеличением грузоподъемности должна возрастать.

Таблица 3

Структура налогов и других обязательных платежей в стоимости владения, %

Показатель	ГАЗ	ISUZU	Камаз
Всего налогов и сборов	100	100	100
НДС	8,88	22,05	20,50
Утилизационный сбор	10,92	14,20	35,24
Регистрационный сбор	1,03	0,58	0,25
Транспортный налог	1,45	2,34	4,96
Всего постоянных налогов и других обязательных платежей	22,28	39,17	60,95
Акциз на топливо	17,64	15,47	22,34
Плата за проезд по федеральным трассам	0	0	15,76
Всего переменных налогов и других обязательных платежей	17,64	15,47	38,10
Налоги на финансовый результат	60,08	45,36	0,96

Считаем также, что в связи с таким низким фискальным давлением имеются резервы повышения налоговой составляющей в стоимости владения большегрузными автомобилями. Причем такие резервы имеются даже после введения системы «Платон», призванной взимать плату с грузовых автомобилей свыше 12 т. Эти резервы будут сохраняться даже после планируемого увеличения километровой ставки в системе «Платон».

Анализ фискальной нагрузки на владение и использование грузового автотранспорта

Структура различных видов налогов и сборов в стоимости владения и коммерческом использовании грузового автотранспорта представлена в табл. 3.

Если рассматривать общую сумму транспортных налогов и других обязательных платежей как цену на владение и коммерческое использование грузовых транспортных средств, то можно отметить следующее. Для большегрузных автомобилей наиболее существенной является доля постоянных налогов, что позволяет сделать вывод о большей «цене» на владение этими транспортными средствами по сравнению со средне- и малотонажными грузовыми автомобилями. Это ограничивает возможность приобретения и владения большегрузными автомобилями.

Доля налогов на финансовый результат существенно уменьшается с увеличением грузоподъемности автомобилей. Это совершенно не логичная зависимость. Получается, что индивидуальные предприниматели на малогрузных автомобилях имеют большую фискальную нагрузку, чем транспортные организации, использующие большегрузные автомобили. Это происходит потому, что индивидуальные предприниматели платят фиксированную сумму патента в связи с применением патентной системы налогообложения, не зависящую от фактического объема оказанных услуг по перевозке грузов, в то время как грузовые компании уплачивают налог на прибыль организаций по факту оказания услуг по перевозке грузов.

Доля переменных налогов (без учета платы за проезд по федеральным трассам) составляет 15–20% от налоговой нагрузки и несколько повышается с увеличением грузоподъемности автомобилей. Правильную зависимость формирует лишь дополнительная плата за проезд по федеральным трассам грузовиков свыше 12 т, которая существенно увеличивает долю переменных налогов, т.е. увеличивает долю платы за внешние воздействия.

Следует признать, что введение системы «Платон» соответствует общеевропейским тенденциям в установлении платности в системе автомобильных грузоперевозок, однако размер установлен-

ной платы плохо отражает предельные внешние издержки. Поскольку размер платы определяется только массой автомобиля, она может служить компенсацией (по крайней мере, частично) износа дорожной системы. При этом покилометровые ставки платы сейчас установлены значительно ниже величины предельных издержек, поскольку форсированный переход к принципам платности пользователей транспортных средств может привести к серьезному общественному резонансу. В перспективе обоснованным будет подход к увеличению покилометровых ставок платы и их доведению до величины предельных издержек.

Кроме того, следует рекомендовать использование системы «Платон» по всем видам дорог — не только федеральным, но и региональным, а также местным. Такой шаг будет логичен, поскольку компенсация износа дорожной сети большегрузным транспортом должна осуществляться по всем видам дорог.

Выводы

Налогообложение грузового автотранспорта в России необходимо совершенствовать. Долж-

на реализовываться зависимость переменных транспортных налогов от величины ущерба, наносимого дорожному покрытию и окружающей среде [9]. С увеличением грузоподъемности размер переменных транспортных налогов должен существенно возрасти. Следует также совершенствовать налогообложение финансового результата услуг по перевозке грузов. В настоящее время налогообложение финансового результата деформировано в пользу крупных грузовых компаний.

Изменения в системе налогообложения грузового транспорта, происходящие в настоящее время в России, соответствуют общемировым тенденциям и реалиям. Следующим этапом развития системы транспортного обложения должны стать уточненная оценка предельных издержек по основным их компонентам, с учетом российской специфики, и развитие на этой основе системы переменных транспортных налогов. При этом распространение принципа платности должно охватывать все виды грузовых транспортных средств и личного автотранспорта, а также все виды дорог.

ЛИТЕРАТУРА/REFERENCES

1. Clarke H., Prentice D. A Conceptual Framework for the Reform of Taxes Related to Roads and Transport, La Trobe University, Canberra. 2009.
2. Link H, Nash C.A., Ricci A. and Shires J.D. A generalised approach for measuring the marginal social costs of road transport in Europe // *International Journal of Sustainable Transport*, 2014, XXXVIII (2), pp. 171–198.
3. Ricci A., Enei R., Piccioni N., Vendetti A., Shires J. Generalisation of Research Accounts and Cost Estimation, Deliverable D7, Generalisation of Marginal Social Cost Estimates, ITS, University of Leeds, Leeds. 2008.
4. De Borger B., Mayeres I. Optimal taxation of car ownership, car use and public transport: Insights derived from a discrete choice numerical optimization model // *European Economic Review*, 2007, Vol. 51, pp. 1177–1204.
5. Zahedi S., Cremades L.V. Vehicle taxes in EU countries. How fair is their calculation? // XVI Congreso Internacional de Ingeniería de Proyectos Valencia, 11–13 de julio de 2012.
6. Майбуров И.А. Налоговая система России: выбор дальнейшего пути реформирования // *Финансы*. № 8. 2012. С. 45–49.
Mayburov I. The tax system in Russia: the choice of further ways to reform [Nalogovaja sistema Rossii: vybor dal'nejshego puti reformirovanija]. *Finansy — Finance*, 2012, No. 8, pp. 45–49.
7. Транспорт России: информационно-статистический бюллетень. Министерство транспорта РФ. М., 2015. 74 с.
Transport of Russia: Information and Statistical Bulletin. Ministry of Transport of the Russian Federation [Transport Rossii: informacionno-statisticheskij bjulleten]. Minister-stvo transporta RF]. Moscow, 2015, 74 с.
8. Road user charges for heavy goods vehicles (HGV). EEA Technical report, 2013, No. 1, 84 p.
9. Mayburov I., Leontyeva Y. Theoretical framework for building optimal transport taxation system // *Journal of Tax Reform*, 2016, Vol. 2, No. 3, pp. 193–207.