

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ НА СРЕДНЕСРОЧНУЮ ПЕРСПЕКТИВУ

**Сергей
ДРОБЫШЕВСКИЙ**

доктор экономических наук,
руководитель научного направления
«Макроэкономика и финансы»
ИЭП им. Е. Т. Гайдара

**Татьяна
МАЛИНИНА**

зав. лабораторией налоговой
политики научного направления
«Макроэкономика и финансы»
ИЭП им. Е. Т. Гайдара

**Сергей
СИНЕЛЬНИКОВ-МУРЫЛЕВ**

доктор экономических наук, профессор,
ректор ВАВТ Мизэкономразвития РФ

ОКОВОЩА • ПОЛІТІКА

OKONOMIA • POLITIKA

Т е о р и я

1. Современные вызовы российской налоговой системе

Вближайшее десятилетие российской налоговой система столкнется с масштабными вызовами, обусловленными как объективными факторами: существенной зависимостью российской экономики от внешнеторговой конъюнктуры, истощением богатых и благоприятно расположенных месторождений полезных ископаемых и соответствующим удорожанием их добычи на новых месторождениях, старением населения, так и рядом принятых решений в области бюджетной и налоговой политики: ростом расходных обязательств бюджета за счет национальной обороны и правоохранительной деятельности, бессистемным предоставлением налоговых льгот и освобождений, структурой налоговой системы и конструкцией отдельных налогов, не обеспечивающих достаточную прогрессивность и эффективность налогообложения и др.

Высокая степень зависимости российской экономики от внешнеторговой конъюнктуры создает серьезные риски нестабильности бюджетных поступлений, особенно при развитии кризисных явлений в мировой экономике. По данным Министерства финансов РФ, в 2011 году доля

нефтегазовых доходов в доходах федерального бюджета составила 49,6%, при этом от цен на нефть зависят не только нефтегазовые доходы (налог на добычу полезных ископаемых от углеводородного сырья и соответствующие экспортные пошлины), но и поступления других, прежде всего прямых, налогов.

Однако для оценки долгосрочной устойчивости налоговой системы, с нашей точки зрения, корректно не оценивать долю нефтегазовых налогов (экспортная пошлина и НДС), а выделять структурную и циклическую компоненты доходов, как это принято во многих странах мира. Для России, с учетом высокой зависимости налоговых доходов от цен на нефть, циклическая компонента разделяется на собственно циклическую (связанную с фазой делового цикла) и конъюнктурную — в зависимости от колебаний цен на нефть на мировом рынке.

Таким образом, устойчивыми, или «гарантированными», на некотором временном интервале можно считать только структурные налоговые доходы бюджета. В нашем определении — это все налоговые доходы бюджета, полученные расчетным путем при предположении о ценах на нефть на уровне средних многолетних (например, средних за 10 лет) и для «средней» точки делового цикла (темп роста реального ВВП 3—4% в год).

Как показали проведенные в Институте экономической политики им. Е.Т. Гайдара эконометрические оценки, структурные доходы расширенного бюджета в 2002—2011 годах составляли около 34% ВВП, тогда как конъюнктурные колебались в пределах «+/-4% ВВП», а циклические — «+/-2% ВВП» (рис.)¹.



Источники: Минфин России, расчеты ИЭП.

Рис. Структурная и конъюнктурная составляющие доходов бюджета расширенного правительства (% ВВП)

¹ Обоснование разложения налоговых доходов на компоненты и методика данного разложения опубликованы в работе: Казакова М.В., Синельников-Мурылев С.Г., Кадочников П.А. Анализ структурной и конъюнктурной составляющих налоговой нагрузки в российской экономике // Научные труды ИЭПП № 129. М.: ИЭПП, 2009.

Дополнительным фактором риска является предстоящее, не зависящее от экономико-политических решений, падение доходов бюджета в связи с удорожанием добычи нефти и газа на новых месторождениях, которое, по нашим оценкам, в период до 2020 года составит до 2,5% ВВП.

Следующий фактор, оказывающий важнейшее влияние на развитие российской налоговой системы, — это демографические тенденции, обуславливающие необходимость адаптации политики к старению населения. По данным ООН, доля населения России старше 60 лет к 2020 году увеличится с нынешних 17,8% до 21,6—22,7%, а к 2050 году число лиц старше 60 лет может составить треть населения страны². Это вызовет рост расходов на здравоохранение, на социальное и пенсионное обеспечение, даже при сохранении действующих невысоких стандартов обслуживания и относительно низкого коэффициента замещения в пенсионной системе. По нашим оценкам, увеличение числа пенсионеров приведет к тому, что расходы на поддержание коэффициента замещения на уровне 40% к 2020 году вырастут на 3% ВВП по сравнению с уровнем 2010 года³.

Одновременно с отмеченными объективными неблагоприятными для государственных финансов тенденциями в настоящее время имеет место принятие решений, вызывающих серьезный рост расходных обязательств бюджета, в частности до 2020 года на развитие армии планируется выделить 23 трлн руб., 1—2% в год могут «стоять» для бюджета инициативы В. В. Путина в социальной сфере, заявленные в его предвыборных статьях. Помимо этого существует риск появления дополнительных расходов в связи с проведением в России в 2014 году зимних Олимпийских игр в Сочи и чемпионата мира по футболу в 2018 году. По нашим оценкам, реализация подобных решений приведет к росту дефицита федерального бюджета до 5—5,5% ВВП.

Один из возможных ответов на указанные выше вызовы — снижение расходов бюджета по определенным направлениям (в частности, на оборону, правоохранительную деятельность и субсидии экономике, реформа пенсионной системы, предполагающая перераспределение ресурсов в пользу пенсионеров старших возрастов), а также установление бюджетного правила, предполагающего сбалансированность федерального бюджета при базовой (среднемноголетней) цене на нефть.

Еще один вызов российской налоговой системе связан с тем, что налоговая база и налоговые доходы неравномерно распределены по регионам. Для обеспечения реального фискального федерализма необходима децентрализация налоговой системы. Однако в условиях крайне неравномерного распределения налоговой базы по регионам (в 2010 году коэффициент вариации подушевых доходов по регионам

² См.: Population Division of the Department of Economic and Social Affairs of the United Nations Secretariat, World Population Prospects: The 2010 Revision. esa.un.org/unpd/wpp/index.htm.

³ См., например: Назаров В., Синельников-Мурылев С. О стратегии совершенствования российской пенсионной системы // Экономическая политика. 2009. № 3.

составил 91,3%, то есть в среднем подушевые доходы регионов отклоняются от их среднерегионального значения на величину, почти равную этому среднерегиональному значению доходов) любые решения в области налоговой политики, направленные на децентрализацию налогообложения, не способны решить проблему формирования большей части региональных и муниципальных бюджетов преимущественно за счет собственных источников налоговых доходов.

Следует отметить также качественные и структурные проблемы налогообложения, вызывающие потери общественного благосостояния. Качество налоговой системы принято оценивать через характеристики нейтральности, справедливости и эффективности налогообложения, включая простоту администрирования и исполнения требований налогового законодательства. Сравнительный анализ российской налоговой системы и налоговых систем развитых стран показывает наше отставание от лучшей мировой практики в части качественных характеристик, в том числе недостаточные прогрессивность и эффективность налогообложения.

Так, несмотря на то что налоговые льготы и освобождения в России были в целом упорядочены в ходе налоговых реформ 1990-х — начала 2000-х годов, с 2007 года имеет место тенденция к расширению их перечня по основным налогам, в налоговом законодательстве сохраняются льготы и освобождения, имеющие узкий, практически индивидуальный характер. Это, в частности, льготы по налогу на прибыль организаций, предоставляемые Банку развития (государственной корпорации), Фонду содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства, а также в сфере финансового лизинга⁴. Кроме того, сохраняются льготы по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий: железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи и др.

В настоящее время существует риск введения дополнительных налоговых льгот, мотивированных задачами модернизации, что означает рост налоговых расходов бюджета⁵. При этом бессистемное расширение налоговых льгот, без всесторонней оценки их потенциального влияния на доходы бюджета и экономическую активность, в том числе через искажение стимулов экономических агентов, не только ухудшает качественные характеристики налоговой системы, но и является угрозой макроэкономической стабильности.

Ряд структурных проблем российской экономики вызван взиманием экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты. В результате применения экспортных пошлин российская нефтепереработка субсидируется

⁴ См.: *Малинина Т.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика // Научные труды № 146Р. М.: Институт Гайдара, 2010. С. 95—96.

⁵ Налоговые расходы бюджета по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц и налогу на добавленную стоимость, которые могут быть оценены с использованием доступных данных, составляют примерно 1% ВВП. По налогам на доходы (прибыль) данные для оценки недоступны для 75—80% статей налоговых расходов, по НДС — для трети, при этом неясно, как эта доля соотносится с долей неоцененных статей в совокупных потерях доходов бюджета.

за счет пониженных внутренних цен на нефть. Субсидия, составляющая в 2010 году 3,5% ВВП⁶, примерно поровну делится между конечными потребителями продукции и отраслью, обеспечивая ей покрытие неэффективности и достаточную рентабельность. При этом консервация заниженных внутренних цен на углеводороды в течение последних двадцати лет не привела в России к качественной модернизации и повышению конкурентоспособности отечественной экономики.

В настоящее время существует объективная необходимость усложнения налогового законодательства и налогового администрирования в связи с усложнением деловой практики. Так, налогообложение при осуществлении операций с финансовыми инструментами, холдинговые структуры и применение трансфертных цен и другие направления требуют все более детального законодательного регулирования и (или) новых подходов к администрированию, а также повышенного внимания администрирующих органов и высокой квалификации их сотрудников. С точки зрения налоговой системы это вызывает риск, связанный с ростом затрат на налоговое администрирование и исполнение требований законодательства. Кроме того, в результате усложнения законодательного регулирования и контроля возрастают риски ведения бизнеса.

2. Цели реформирования налоговой системы и соответствующие меры налоговой политики

С учетом вышеизложенных проблем и вызовов, стоящих перед российской налоговой системой, могут быть выделены три цели ее реформирования, которые будут более подробно рассмотрены в данной статье: сбалансированность бюджета; повышение справедливости и эффективности налогообложения; развитие фискального федерализма.

Сбалансированность бюджета

Как уже было отмечено выше, в ближайшие годы автономное падение доходов бюджета в связи со снижением доли нефте- и газодобычи в ВВП составит до 2,5% ВВП. Вместе с тем представляется целесообразным увеличить расходы на образование, здравоохранение и инфраструктуру, что потребует дополнительных 4% ВВП. Пенсионная реформа, предполагающая некоторое сокращение расходов, объективно не может быть проведена в короткие сроки. Важным источником средств для такого бюджетного маневра в период до 2020 года может служить наращивание государственного долга, с существующего уровня (9,6% ВВП на 1 января 2012 года) до 20—25% ВВП. Большее значение государственного долга в условиях серьезной зависимости доходов бюджета от быстро меняющейся конъюнктуры мировых рынков

⁶ Еще 0,3% ВВП субсидии получают химия и нефтехимия.

сырья и энергоносителей представляется нежелательным. Поэтому, если темпы реструктуризации и сокращения бюджетных расходов и проведения соответствующих реформ будут меньше необходимых, то повышение налогов для обеспечения бюджетной стабильности может оказаться неизбежным. При этом повышение налогов является крайне нежелательной мерой, поскольку это ухудшает позиции российской экономики в международной налоговой конкуренции и способно отрицательно воздействовать на инвестиционный климат и экономический рост. Однако некоторое увеличение налогов, если социальные и политические соображения не позволят добиться необходимого сокращения неэффективных расходов, все же лучше, чем наращивание госдолга свыше безопасных пределов, или эмиссионное финансирование бюджета, способные вызвать макроэкономическую нестабильность.

Если балансирование бюджета потребует повышения налогов, что, подчеркнем еще раз, крайне нежелательно, то наиболее рациональной мерой является увеличение ставки НДС. Это объясняется тем, что, во-первых, увеличение налогов на потребление (и НДС, в частности) оказывает меньшее искажающее воздействие на процессы в экономике по сравнению с ростом налогообложения труда и капитала. Кроме того, поскольку экспорт облагается НДС по нулевой ставке, то рост основной ставки НДС не снижает международную конкурентоспособность российских товаров. Во-вторых, поступления НДС по сравнению с другими налогами менее подвержены колебаниям в связи с конъюнктурой мировых рынков⁷, таким образом, повышение ставки данного налога отвечает задаче увеличения структурной составляющей российской налоговой системы и снижению тем самым риска, связанного с зависимостью российской экономики от внешнеторговой конъюнктуры.

Расчеты показывают, что при применении единой ставки НДС 20% в условиях 2012—2014 годов рост доходов федерального бюджета составит 1% ВВП.

Дополнительную возможность увеличения доходов бюджета может дать повышение ставки налога на доходы физических лиц до 15—17% с сохранением плоской шкалы налогообложения. Повышение ставки данного налога до 15% дает увеличение налоговых поступлений на 0,6% ВВП, до 17% — на 1,2% ВВП.

Для увеличения налоговых доходов бюджета, кроме указанных, могут быть приняты другие меры: в частности отмена льгот по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий, увеличение НДС на газ и более быстрое, чем предусмотренное правительственными планами, повышение акцизов на табак и алкоголь. Вместе с тем, поскольку данные меры целесообразно ре-

⁷ См.: Казакова М.В., Синельников-Мурылев С.Г., Кадочников П.А. Анализ структурной и конъюнктурной составляющих налоговой нагрузки в российской экономике.

ализовать безотносительно задачи сбалансировать бюджет, они будут рассмотрены ниже.

Рассмотренные направления повышения налогов могут быть реализованы только как крайняя, вынужденная мера, если другие возможности предотвращения макроэкономической нестабильности исчерпаны. Если же реструктуризация бюджетных расходов, повышение их эффективности позволит снизить налоги, то осуществлять это целесообразно за счет снижения тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование работников (базовая ставка должна быть не выше 26%). Высокая нагрузка на фонд оплаты труда снижает конкурентоспособность российской экономики. В то же время Россия является страной с одним из самых высоких уровней обложения фонда оплаты труда обязательными взносами на пенсионное страхование. По размеру страхового взноса на пенсионное обеспечение (22% в 2012 году) Россия опережает такие страны, как Канада, Япония, Франция, Германия и Швеция, при сопоставимом отношении предельного уровня облагаемого таким взносом дохода к средней заработной плате в стране⁸.

Дополнительной мерой по снижению налогового бремени, если это станет возможным, может служить снижение ставки налога на прибыль организаций (до 16%), способствующее повышению международной конкурентоспособности российской экономики. В последние годы ставки налога на доходы корпораций снижались во всех регионах мира. Средняя ставка налога на доходы корпораций 17 стран ОЭСР в 1990 году составляла 41,8%, в 1997 году — 38,3%, в 2006 году — 30,8%⁹.

Повышение справедливости и эффективности налогообложения

Недостаточно справедливое и эффективное налогообложение¹⁰ искажает принятие рациональных экономических решений, отрицательно сказывается на конкуренции, создает риски злоупотреблений со стороны чиновников и стимулы к рентоориентированному поведению экономических агентов¹¹. В результате угнетается общая экономическая активность. Ниже мы рассмотрим ряд наиболее актуальных, с нашей точки зрения, мер, направленных на повышение эффективности и справедливости налоговой системы.

Поэтапная отмена экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты. Важное значение для улучшения качественных характеристик россий-

⁸ См., например: Назаров В., Синельников-Мурылев С. О стратегии совершенствования российской пенсионной системы.

⁹ См.: Fundamental Reform of Corporate Income Tax / OECD. 2007.

¹⁰ Эффективное налогообложение предполагает минимальное искажающее воздействие на поведение экономических агентов, а также сбор налоговых доходов с наименьшими издержками администрирования и исполнения налогового законодательства.

¹¹ См., например: Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика.

ской налоговой системы имеет поэтапная отмена экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты. Отмена экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты должна сопровождаться изъятием дополнительных доходов, возникающих у производителей нефти в связи с отменой пошлин (доходы с внешнего рынка) и в связи с ростом внутренних цен (доходы с внутреннего рынка), через повышение НДС с сохранением нормы прибыльности в нефтедобыче. При этом дополнительные бюджетные доходы (ресурсная рента) могут направляться в том числе на компенсацию потерь, возникающих вследствие роста цен, у потребителей энергоресурсов и населения — путем снижения налогов или введения трансфертов.

Отмена экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты повлечет за собой серьезные изменения цен на топливо для розничных и оптовых потребителей. Кроме того, для технологической модернизации нефтепереработки потребуется переходный период (5—7 лет). Таким образом, основная стратегическая развилка реформы — скорость ее проведения и осуществление сопутствующих институциональных преобразований в отрасли (открытая и честная конкуренция на внутреннем рынке с импортом, развитие региональных бирж нефтепродуктов и др.)¹².

Введение налога на дополнительный доход в нефте- и газодобыче. Налогообложение добычи нефти и газа должно учитывать объективное ухудшение условий добычи: новые месторождения характеризуются более сложными горно-геологическими и географическими условиями, их разработка требует повышенных капитальных, эксплуатационных и транспортных затрат. Поскольку налог на добычу полезных ископаемых и экспортная пошлина основаны на валовом доходе и не учитывают затрат на разработку месторождений, при общей системе налогообложения освоение новых месторождений в большинстве случаев экономически неэффективно.

Эта проблема может решаться за счет дифференциации ставки НДС в зависимости от условий добычи нефти и газа (в том числе через применение налоговых каникул и других льгот для отдельных категорий месторождений). В частности, в настоящее время для участков недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Татарстан или Республики Башкортостан, при добыче обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти применяется специальный налоговый вычет по НДС, а для участков недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области и Красноярского края, при соблюдении условий по сроку действия лицензий — налоговые каникулы (нулевая ставка налога) до достижения накопленного объема добычи на участке 25 млн т.

Очевидно, что механизм налоговых каникул по НДС несовершенен: для всех месторождений определенного региона (зоны шельфа)

¹² См.: Синельников-Мурылев С., Бобылев Ю., Идрисов Г. Экспортные пошлины на нефть и нефтепродукты в Российской Федерации: необходимость отмены и основные проблемы. М., [в печати].

применяется единый усредненный подход, не учитывающий значительных различий в характеристиках конкретных месторождений. Более рациональной формой учета особенностей добычи полезных ископаемых на различных месторождениях является налогообложение дополнительного (чистого) дохода. Оно обеспечивает автоматическую дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от эффективности разработки месторождения. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход (как при применении НДС и экспортной пошлины), но и затраты на добычу нефти или газа на конкретном месторождении. В результате стимулируется более глубокая разработка месторождений, повышение уровня нефтеизвлечения.

Применение налога на дополнительный доход целесообразно использовать на новых месторождениях в сочетании с НДС, который в таких случаях должен взиматься по пониженной ставке (например, с понижающим коэффициентом 0,2). Применение НДС обеспечит гарантированное поступление доходов государству с момента начала добычи нефти, а в случае единой ставки налога на доход — прогрессивность налогообложения по цене на нефть¹³. При применении налога на доход ставка экспортной пошлины на нефть, добываемую по таким проектам, должна быть значительно снижена или установлена на нулевом уровне.

Введение налога на дополнительный доход для новых нефтяных и газовых месторождений не лишено определенных проблем. Так, по сравнению с режимом НДС налогообложение дополнительного дохода является существенно более сложным с точки зрения налогового администрирования. Такое налогообложение создает потенциальные возможности и определенные стимулы к занижению производителями своих налоговых обязательств, что может привести к относительному уменьшению доходов государственного бюджета.

Необходимыми условиями эффективного применения налога на дополнительный доход являются использование для целей исчисления налога рыночных (не трансфертных) цен и организация эффективного контроля затрат налогоплательщиков, что требует высокой квалификации сотрудников администрирующих органов.

Увеличение ставки НДС на газ. В настоящее время существуют предпосылки для увеличения налоговой нагрузки на газовый сектор: налоговая нагрузка на газовый сектор российской экономики ниже, чем на нефтяной. Так, если в нефтяном секторе доля всех видов налогов в выручке в 2006—2009 годах в среднем составила 58,4%, то в газовом секторе — 34,4%¹⁴. В 2010 году рентабельность (посленало-

¹³ Способом обеспечения прогрессивности по мировым ценам является включение в формулу расчета ставки налога на дополнительный доход Р-фактора, который представляет собой отношение накопленных доходов к накопленным затратам.

¹⁴ См.: Бобылев Ю., Турунцева М. Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики // Научные труды № 140Р. М.: Институт Гайдара, 2010. С. 125.

говая доходность) российской газовой промышленности составляла 33,4%, тогда как нефтяной — 14%¹⁵.

Целесообразна индексация ставки НДС на газ в соответствии с ростом цены газа на внутреннем рынке. При этом для обеспечения прогрессивности налогообложения в газовой отрасли¹⁶ для индексации ставки НДС может быть использована специальная формула, обеспечивающая с ростом внутренней цены на газ повышение ставки налога как в абсолютном, так и в относительном выражении (в процентах к цене). Нужно обеспечить изъятие 100% доходов от роста цены газа на внутреннем рынке. В этом случае дополнительные доходы бюджета составят до 1–1,2% ВВП.

Переход к единой ставке налога на добавленную стоимость. Переход к единой ставке НДС, то есть отказ от льготной ставки данного налога, может способствовать повышению справедливости и эффективности налогообложения. Во-первых, пониженная ставка НДС — льгота регрессивная, от нее больше выигрывают группы потребителей с высокими доходами. Во-вторых, наличие льготной ставки усложняет налоговое администрирование и исполнение налогового законодательства (в частности, влечет за собой необходимость вести отдельный учет по НДС). Вместе с тем следует отметить, что, несмотря на общепризнанность указанных недостатков, в подавляющем большинстве стран льготная ставка НДС в настоящее время применяется.

В 2010 году эффективная ставка НДС, с учетом доли товаров, облагаемых по ставке 10%, составила 17,15%. Таким образом, отмена пониженной ставки НДС позволит увеличить поступления НДС примерно на 5%, или на 0,33% ВВП. Отмена льготной ставки НДС повлечет за собой необходимость разработки и внедрения компенсирующих механизмов, поскольку льготная ставка налога в основном применяется для социально значимых товаров.

Снижение тарифов страховых взносов и передача их администрирования налоговым органам. Проведенная реформа единого социального налога, предполагавшая его замену страховыми взносами, а также изменение шкалы обложения, не способна обеспечить долгосрочную сбалансированность пенсионной системы, но в то же время резко увеличила налоговую нагрузку и усложнила налоговое администрирование. Увеличение налоговой нагрузки на труд противоречит общемировой тенденции, когда для повышения конкурентоспособности экономики налоговая нагрузка на труд и капитал снижается, а на потребление — увеличивается.

В части страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, независимо от вариантов реформирования пенсионной системы, должен быть поставлен вопрос о це-

¹⁵ Расчеты Института экономической политики им. Е. Т. Гайдара по данным финансовой отчетности компаний.

¹⁶ В перспективе также может быть рассмотрен вопрос о введении прогрессивного налогообложения в других отраслях сырьевого сектора (уголь, калий, металлы и др.).

лесообразности возврата к единому социальному налогу (по крайней мере в части солидарного тарифа страховых взносов). При этом, независимо от решения данного вопроса, необходимо передать администрирование соответствующих платежей налоговым органам. Таким образом, в числе приоритетов налоговой политики должно быть установлено снижение тарифов страховых взносов после 2015 года до 26% до некоторого порогового значения годового дохода, определяемого исходя из задачи минимизации бюджетных потерь (по нашим оценкам, около 0,6—1 млн руб.), с сохранением ставки 5—10% свыше данного порогового значения.

Увеличение необлагаемого минимума подоходного налога. Целесообразной мерой по увеличению прогрессивности налоговой системы при сохранении плоской шкалы налога на доходы физических лиц является увеличение необлагаемого минимума (стандартного налогового вычета) до уровня, сопоставимого с МРОТ (с 1 июня 2011 года 4611 руб.).

Здесь следует отметить, что с 1 января 2012 года стандартный налоговый вычет, предоставляемый всем налогоплательщикам до того, как их доход, рассчитанный нарастающим итогом, не достигнет 40 тыс. руб., был отменен. В качестве компенсирующей меры задним числом (с 1 января 2011 года) был увеличен размер стандартного вычета, предоставляемого налогоплательщикам на третьего и последующих детей. Отказ от необлагаемого минимума делает налоговую систему менее нейтральной, поскольку стандартный вычет, предоставляемый всем налогоплательщикам, призван учитывать при налогообложении доходов размер издержек по их получению.

Таким образом, целесообразно вернуться к необлагаемому минимуму по налогу на доходы физических лиц, при этом увеличив его до прожиточного минимума (или предоставить регионам соответствующее право). По нашим оценкам, выпадающие доходы бюджета от реализации данной меры составят 11% поступлений налога на доходы физических лиц, или 0,4% ВВП. Если же ограничение по доходам будет установлено в месячном исчислении¹⁷, то выпадающие доходы бюджета составят менее 0,2% ВВП.

Реформирование налогов на имущество. В среднесрочной перспективе целесообразно провести реформу имущественного налогообложения. При росте роли налога на недвижимость в налоговой системе прогрессивность повышается независимо от степени прогрессивности налогообложения недвижимости в собственности отдельного налогоплательщика, поскольку владение недвижимостью неоднородно между группами налогоплательщиков с низкими и с высокими доходами.

Реформирование налогов на имущество предполагает определение того, будет взиматься один или несколько налогов, проведение оцен-

¹⁷ В условиях 2011 года это означает, что стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. в месяц получали бы не все налогоплательщики, пока их доход, рассчитанный нарастающим итогом, не достигнет 40 тыс. руб., а только те из них, чей месячный доход не превышает 3333 руб. (40 тыс. руб./12 мес.).

ки объектов налогообложения и установление параметров налогообложения: налоговых ставок и, возможно, налоговых льгот. Решение каждой из этих задач имеет свои развилки.

Так, оценка объектов налогообложения может производиться независимым оценщиком, но более целесообразной представляется массовая оценка налоговыми органами по некоторым формальным критериям на основе кадастровой оценки объектов недвижимости. Основная проблема — в выборе методов оценки, которые способны отражать различия в стоимости объектов разного качества при разумных затратах. При этом следует принимать во внимание, что для обеспечения оценки объектов недвижимости для целей налогообложения важно не точное соответствие оценки налоговой базы рыночной цене объекта недвижимости, а корректное определение относительных уровней цен таких объектов, поскольку абсолютная цена объектов недвижимости весьма сильно колеблется в рамках делового экономического цикла.

Параметры налогообложения могут устанавливаться как на федеральном, так и на региональном и/или на местном уровне. При этом следует отметить, что в настоящее время положения ст. 12 НК РФ значительно ограничивают возможности региональных и местных органов по установлению существенных элементов региональных и местных налогов соответственно (в том числе налоговых ставок и льгот). Налоговые ставки, порядок и сроки уплаты региональных и местных налогов могут устанавливаться ими в порядке и в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом, и только если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ. Иные элементы налогообложения, а также налогоплательщики определяются Налоговым кодексом.

Увеличение налога на имущество физических лиц без предоставления масштабных льгот несет риски негативных социальных последствий. Льгота может предоставляться в виде необлагаемого минимума (вычета), который устанавливается в натуральном выражении (кв. м), или в денежном выражении, или в процентах налоговой базы. Вместе с тем при предоставлении масштабных льгот (вычетов) физическим лицам налог на имущество становится аналогом налога на роскошь и в этом случае не сможет обеспечить рост доходных поступлений.

В принципе, налогообложение имущества физических лиц может предусматривать не один, а два налога: один платят все владельцы недвижимости, второй — только владельцы дорогой недвижимости. Аналогичный подход действует, например, во Франции, где с владельцев недвижимости взимаются два налога: налог на недвижимость (*taxe foncières*) и налог на богатство (*impôt de solidarité sur la fortune*). Налог на богатство уплачивается только теми лицами, движимое и недвижимое имущество которых оценивается в сумму свыше 1,3 млн евро, по прогрессивной ставке от 0,55 до 1,8%, налог на недвижимость платят все владельцы недвижимости.

С учетом нерешенных вопросов и рисков проведения реформы налогообложения имущества физических лиц в краткосрочной перспективе можно увеличить поступления по налогу до 0,1—0,2% ВВП.

Увеличение ставок акцизов на табак и алкоголь. В части акцизного налогообложения целесообразно существенно увеличить ставки акцизов на табак и алкоголь. Величина акциза на указанные виды товаров должна со временем приблизиться к среднеевропейскому уровню.

Экономически обоснованным представляется акциз на табак в размере 65—70 руб. за пачку в 2015 году, что предполагает ежегодную индексацию на 50—55%. В этом случае доходы бюджета от табачных акцизов могут составить примерно 0,6—0,9% ВВП, что означает рост поступлений на 0,3—0,35% ВВП по отношению к объему поступлений согласно Закону о федеральном бюджете на 2012—2014 годы.

Общий объем поступлений акцизов на пиво, вино и крепкий алкоголь в условиях индексации ставок акцизов на алкогольную продукцию темпом, позволяющим приблизить величину акциза по данным категориям товаров к среднеевропейскому уровню в 2011—2014 годах, прогнозируется на уровне 0,43% ВВП в 2014 году, что на 0,09% ВВП выше показателя 2010 года, или на 0,03—0,05% ВВП выше соответствующих доходов согласно Закону о федеральном бюджете на 2012—2014 годы.

Повышение акцизов на табачные изделия и алкоголь должно сопровождаться принятием ряда сопутствующих решений, препятствующих распространению контрабандной и контрафактной продукции на внутреннем рынке, в частности направленных на усиление контроля за розничными продажами без уплаты акциза на территории Российской Федерации и усиление ответственности за это. Также следует принимать во внимание риски, связанные с возможностями ввоза табачных изделий из стран Таможенного союза, в том числе из Китая и Кыргызстана через Казахстан.

Экологизация налоговой системы. Следует модернизировать систему существующих нормативов воздействия на окружающую среду (предельно допустимые концентрации, предельно допустимые выбросы, временно согласованные выбросы). Разрешения на выбросы должны выдаваться предприятиям исходя из установленных на основе оценки риска для здоровья населения от загрязнения окружающей среды нормативов воздействия. Плата за разрешения на выбросы должна быть дополнена штрафными платежами за превышение установленных выбросов. Аналогичные меры целесообразно применять к регулированию сбросов в водоемы и размещению вредных отходов.

Введение в бюджетный процесс этапа оценки налоговых расходов бюджета. Введение в бюджетный процесс этапа оценки налоговых расходов бюджета и соответствующая оптимизация предоставления налоговых преференций способны внести существенный вклад в увеличение справедливости и эффективности налогообложения. Налоговые льготы и освобождения делают налоговую систему менее справедливой, так

как благодаря льготам одни лица платят меньше налогов, чем другие лица с такими же доходами, а кроме того, льготы часто имеют регрессивный характер. Предоставление налоговых льгот и освобождений влечет за собой рост затрат на налоговое администрирование и исполнение требований налогового законодательства — следовательно, налоговая система функционирует менее эффективно.

Регулярная оценка налоговых расходов бюджета и публикация отчетности о них позволят вернуться к принципу «широкая налоговая база—низкая налоговая ставка», который выступал в качестве одного из основных при принятии Налогового кодекса. Элементом налоговой политики должно стать регулярное проведение анализа ранее установленных льгот, оценка эффективности их действия в соответствии с поставленными задачами, что позволит принимать решения об их продлении или отмене.

Кроме того, следует отказаться от практики предоставления налоговых льгот без всесторонней оценки их влияния на доходы бюджета, на выбор налогоплательщиков и другие процессы в экономике, а также согласовывать введение налоговых льгот с бюджетными проекциями, основанными на пессимистическом макроэкономическом прогнозе.

Отмена налоговых льгот для имущества естественных монополий. В результате отмены льгот по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий (железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи и др.) дополнительные доходы, по нашим оценкам, могут составить 0,3—0,4% ВВП. Поскольку налог на имущество организаций является региональным, увеличатся поступления в региональные бюджеты.

Налоговое администрирование. С точки зрения повышения эффективности и справедливости российской налоговой системы особого внимания заслуживает налоговое администрирование. В этой сфере наиболее приоритетной мерой является завершение перехода к выборочному контролю налогоплательщиков по результатам анализа рисков.

В связи с тем, что подход к осуществлению проверок по результатам анализа рисков предполагает меньшее количество налоговых проверок по сравнению со сплошным контролем, он позволит одновременно снизить остроту многих нерешенных проблем налогового администрирования, таких как соблюдение сроков налоговых проверок, предоставление избыточного количества документов, спорное применение оценочных суждений и др. Выборочный налоговый контроль по результатам анализа рисков позволит соблюсти баланс полномочий налоговых органов и ответственности их сотрудников за действия (бездействие), а также снизить риски использования налогового администрирования как инструмента конкурентного и политического давления.

В настоящее время при планировании выездных налоговых проверок применяются общедоступные критерии налоговых рисков, по которым в результате аналитической работы проводится отбор налогоплательщиков для проверки¹⁸. В то же время, для того чтобы преимущества данного подхода были реализованы в полной мере, целесообразно конкретизировать критерии риска для отбора проверяемых налогоплательщиков, проводить дальнейшую информатизацию процессов налогового администрирования, развивать бесконтактные методы работы с налогоплательщиками.

Переход к выборочному контролю на основе анализа рисков еще более актуален в таможенном администрировании, где этот процесс пока не начался.

Важный шаг в области совершенствования налогового администрирования — увеличение требований к минимальному размеру уставного капитала банков (до 3—5 млрд руб. поэтапно до 2020 года) как мера, противодействующая использованию фирм-однодневок. Действующее законодательство предусматривает необходимый инструментарий для того, чтобы выявить участие фирм-однодневок в схемах ухода от налогов¹⁹ и наказать бенефициаров, однако соответствующие мероприятия чрезвычайно редко достигают результатов и требуют больших затрат. По данным ФНС России, число налогоплательщиков — юридических лиц, не подающих налоговую отчетность более 1 года, составляет около четверти всех зарегистрированных юридических лиц.

Вместе с тем применение фирм-однодневок в схемах ухода от налогов невозможно без участия банков. В этой связи увеличение требований к минимальному размеру уставного капитала банков будет способствовать решению данной проблемы как за счет ликвидации (преобразования в небанковские финансовые учреждения) мелких банков, участвующих в схемах уклонения от налогов, так и за счет расширения возможностей ЦБ РФ по усилению надзора за сократившимся числом банков.

Важным условием улучшения качества налогового администрирования является разграничение законного уменьшения налоговых платежей и незаконного избежания налогообложения, закрепление в налоговом законодательстве доктрины «деловой цели».

Речь идет о квалификации ситуаций, когда налогоплательщик, совершая не запрещенные законом действия и формально соблюдая требования законов, уменьшил свои налоговые обязательства. Практика зарубежных стран показывает, что, как правило, к налогоплательщику могут применяться те или иные санкции, если совершенные им операции имели исключительной или преимущественной целью налоговую выгоду, то есть не имели «деловой цели».

¹⁸ Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-03-06/333@.

¹⁹ См., например: Постановление Пленума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09.

Закрепление в налоговом законодательстве доктрины «деловой цели» позволит повысить предсказуемость последствий от действий участников налоговых правоотношений, а также будет способствовать реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения²⁰.

Для сокращения злоупотреблений с использованием низконалоговых юрисдикций необходимо совершенствование правил противодействия практике недостаточной капитализации, установление регламентации для бенефициарного владения и для контролируемых иностранных компаний, более четкое определение налогового резидентства корпораций, развитие системы международного налогового обмена информацией.

Меры по перечисленным направлениям нацелены прежде всего на обеспечение прозрачности действий налогоплательщиков и соблюдение фискальных интересов страны налогового резидентства лиц в международных сделках. Указанным направлениям уделяется пристальное внимание в рамках Модельной налоговой конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал.

Важным направлением в области налогового администрирования является совершенствование института разъяснений налогового законодательства, процедур досудебного рассмотрения налоговых споров, системы ответственности за нарушение норм налогового законодательства.

Для ограничения свободы усмотрения должностных лиц, осуществляющих налоговые проверки, необходимо обеспечить единообразное толкование спорных вопросов налогового законодательства в разъяснениях Министерства финансов РФ и придание им обязательной силы для налоговых органов.

Требуется уточнение составов налоговых и административных правонарушений в сфере налогов и сборов во избежание дублирования и коллизий, в том числе в части размера санкций²¹, отказ от оценки умысла налогоплательщика на уклонение от уплаты налогов при его привлечении к налоговой ответственности, а также обеспечение неотвратимости уголовного наказания за уклонение от уплаты налогов (отказ от возможности «деятельного раскаяния»). При этом в качестве меры ответственности за уклонение от уплаты налогов и сокрытие имущества от налогообложения, равно как и за уклонение от уплаты таможенных платежей, следует использовать только штрафы, размер которых должен зависеть от суммы налоговой задолженности, а также от повторности совершенного деяния. Иными словами, следует отказаться от наказания в виде лишения свободы по налоговым преступлениям.

²⁰ См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов.

²¹ См.: *Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н.* Налоговое администрирование. Основные итоги реформы. М.: ИЭПП, 2008. Т. 3.

Развитие фискального федерализма

В части налоговой политики развитие фискального федерализма требует принятия мер, направленных на увеличение источников налоговых поступлений в регионах. Вместе с тем число мер, которые могут быть приняты с данной целью и отвечают нормальному выполнению налоговой системой своих основных функций, ограничено. Из рассмотренных выше в числе таких мер можно назвать реформирование налога на имущество физических лиц, увеличение ставок акцизов на алкоголь и отмену льгот по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий.

Перечисленные меры в целом не решают проблему недостаточности у регионов и муниципалитетов собственных источников налоговых доходов. В то же время, как указывалось выше, решение данной проблемы с помощью закрепления за регионами и муниципалитетами дополнительных налоговых источников затрудняется крайне неравномерным распределением налоговой базы и налоговых доходов по регионам. В этой связи предлагаемые для децентрализации налоговой системы многочисленные меры, такие как ведение налога с продаж в дополнение к налогу на добавленную стоимость, передача федеральной части налога на прибыль организаций регионам, увеличение ставки налога на доходы физических лиц на 2—4 п.п., не принесут желаемого результата. Они позволяют повысить доходную обеспеченность тех территорий, которые и сейчас являются достаточно обеспеченными. Поэтому применение подобных мер может иметь смысл только при одновременном введении механизма отрицательного трансферта между регионами и федеральным бюджетом. Одним из возможных вариантов организации отрицательного межбюджетного трансферта является использование тех же параметров, которые установлены Бюджетным кодексом РФ в отношении «крайне богатых» муниципальных образований: изъятие определенной доли (50%) расчетных налоговых доходов в части, превышающей среднероссийский уровень более чем в 2 раза.

Так, если передать регионам федеральную часть налога на прибыль организаций (2 п.п. налоговой ставки), то это позволит увеличить доходы консолидированных региональных бюджетов на 6%, число бездотационных регионов может увеличиться на 20% (сейчас таких регионов 14). Вместе с тем 40% прироста доходов получают Москва и Тюменская область с округами, что не позволяет говорить о решении в достаточной мере задачи децентрализации налоговых поступлений.

В то же время отказ от федеральной части налога на прибыль организаций несет существенные риски снижения прозрачности в предоставлении налоговых преференций по данному налогу. В настоящее время бюджетный эффект от вводимых налоговых льгот и преференций оценивается Министерством финансов в пояснительных записках к проектам федеральных законов о федеральном бюджете, но только по налогам, которые в какой-либо части поступают в федеральный

бюджет. Таким образом, при отказе от федеральной части налога на прибыль бюджетный эффект от вновь вводимых регионами льгот и преференций по данному налогу, скорее всего, оцениваться не будет. Это, в частности, может создать дополнительные предпосылки для формирования в стране внутренних офшоров, что потребует увеличения затрат на налоговое администрирование.

Введение налога с продаж в дополнение к НДС (предоставление права регионам вводить налог с продаж) также не лишено недостатков. Во-первых, взимание налога с продаж наряду с НДС предполагает обложение двумя налогами одной и той же базы, при этом растут издержки, связанные с необходимостью администрировать два налога вместо одного, а также издержки исполнения налогового законодательства для бизнеса.

Во-вторых, несмотря на распространенное мнение о простоте взимания налога с продаж, на практике он создает серьезные проблемы администрирования, связанные с необходимостью контролировать уплату налога большим числом налогоплательщиков, в том числе субъектов малого предпринимательства²², и с введением правил, разграничивающих в налоговых целях продажи для целей конечного потребления и для производственных целей.

Сложность разработки и администрирования таких правил обуславливает то, что по логике развития налоговых систем налог с продаж в практике зарубежных стран, как правило, со временем приобретает черты, характерные для НДС: обычно возникают те или иные формы возмещения налога лицам, которые в соответствии с конструкцией налога не должны его уплачивать (например, индивидуальные предприниматели по товарам, используемым в предпринимательской деятельности).

Региональный налог с продаж уже взимался в российской практике наряду с налогом на добавленную стоимость. Практика взимания налога с продаж начала 2000-х годов показала его неэффективность: при базовой ставке 5% сборы составляли не более 0,5% ВВП, то есть эффективная налоговая база (доля ВВП, облагаемая налогом) составляла лишь 10%²³, а поступления концентрировались в ограниченном числе регионов (Москва, Московская область, Санкт-Петербург)²⁴. Исходя из этого введение налога с продаж не позволяет обеспечить регионы собственными источниками налоговых доходов в автоматическом режиме.

²² Отметим, что в 2010 году в России субъекты малого предпринимательства формировали более половины всего оборота розничной торговли, при этом только 15,8% оборота розничной торговли осуществлялось через сетевые форматы торговли.

²³ В 2002 году розничные продажи составляли 34,8% ВВП.

²⁴ Так, исходя из данных формы статистической налоговой отчетности 1-НМ за 2002 год из общей суммы налога с продаж (50 млрд руб.) около 36% поступило в бюджет города Москвы, более 10% — в бюджет Московской области и 8% — в бюджет города Санкт-Петербурга. При этом максимальные поступления налога с продаж в расчете на душу населения превышают минимальные более чем в 80 раз.

Другое решение состоит в распределении части поступлений налога на добавленную стоимость (к примеру, 4 п.п. внутри действующей ставки данного налога) по регионам в соответствии с подушевым принципом. Аналогичный подход применяется, в частности, в Германии, где в региональные и местные бюджеты передается часть поступлений НДС, при этом 75% передаваемой суммы распределяется между ними пропорционально числу жителей в каждом регионе²⁵. По нашим оценкам, дополнительные доходы региональных бюджетов от реализации данной меры могут составить 1—1,5% ВВП.

Заключение

Проведенный анализ стоящих перед современной российской налоговой системой вызовов, вытекающих из них целей ее реформирования и соответствующих мер налоговой политики на среднесрочную перспективу, позволяет сделать следующие основные выводы. Во-первых, за счет реструктуризации и повышения эффективности бюджетных расходов следует избежать повышения налогов. Повышение налогов — крайне нежелательная мера, способная ухудшить позиции российской экономики в международной налоговой конкуренции и отрицательно воздействовать на инвестиционный климат и экономический рост.

Во-вторых, необходимо повышение уровня эффективности и справедливости налогообложения за счет реализации ряда мер в области бюджетно-налоговой политики и администрирования. Данные меры позволят улучшить качественные характеристики российской налоговой системы и тем самым окажут положительное влияние на общую экономическую активность.

В-третьих, в силу объективных ограничений, вызванных крайне неравномерным распределением налоговой базы и налоговых доходов по территориям, решение задачи развития фискального федерализма в нашей стране существенно затруднено. Вместе с тем может быть принят ряд мер в налоговой системе, направленных на увеличение источников налоговых поступлений в регионах и муниципалитетах, в частности — реформирование налогообложения недвижимости, увеличение ставок акцизов на алкоголь, отмена льгот по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий.

²⁵ Еще 25% передаваемой суммы распределяются в виде дополнительного процента финансово слабым регионам. В целом в региональные и местные бюджеты передается немногим менее половины всех поступлений налога на добавленную стоимость. См.: *Werner J., Shah A. Fiscal Equalisation in Germany / World Bank. 2005. November.*