



**РАНХиГС**

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Перспективы  
налоговой политики.  
Существует ли  
«идеальная налоговая  
система» для России?



ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ДЕЛО |

Москва | 2019

**Авторский коллектив:**

*Алексеев М. В.*, в.н.с. лаборатории бюджетной политики ИПЭИ РАНХиГС, профессор Университета Индианы (США), к.э.н.; *Белев С. Г.*, с.н.с. лаборатории бюджетной политики ИПЭИ РАНХиГС, зав. лабораторией бюджетной политики Института Гайдара, к.э.н.; *Громов В. В.*, с.н.с. лаборатории налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС, к.э.н.; *Дерюгин А. Н.*, с.н.с. лаборатории бюджетной политики ИПЭИ РАНХиГС; *Дробышевский С. М.*, директор по науч. раб. Института Гайдара, зав. лабораторией макроэкономических исследований ИПЭИ РАНХиГС, д.э.н.; *Каукин А. С.*, зав. лабораторией системного анализа отраслевых рынков ИОРИ РАНХиГС, зав. лабораторией отраслевых рынков и инфраструктуры Института Гайдара, к.э.н.; *Кнобель А. Ю.*, директор Института международной экономики и финансов ВАВТ Минэкономразвития России, директор центра исследований международной торговли ИПЭИ РАНХиГС; зав. лабораторией международной торговли Института Гайдара, к.э.н.; *Корытин А. В.*, н.с. лаборатории налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС; *Леонов Е. А.*, м.н.с. лаборатории бюджетной политики ИПЭИ РАНХиГС, м.н.с. лаборатории развития налоговой системы Института Гайдара; *Малинина Т. А.*, с.н.с. Научного направления макроэкономика и финансы Института Гайдара; *Милоголов Н. С.*, с.н.с., рук. лаборатории налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС, с.н.с. Центра налоговой политики НИФИ Минфина России, к.э.н.; *Синельников-Мурылев С. Г.*, ректор ВАВТ Минэкономразвития России, проректор РАНХиГС, науч. рук. Института Гайдара, д.э.н, профессор.

П28 **Перспективы налоговой политики.** Существует ли «идеальная налоговая система» для России? / М. В. Алексеев, С. Г. Белев, В. В. Громов, А. Н. Дерюгин, С. М. Дробышевский, А. С. Каукин, А. Ю. Кнобель, А. В. Корытин, Е. А. Леонов, Т. А. Малинина, Н. С. Милоголов, С. Г. Синельников-Мурылев. — М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2019. — 126 с. — (Научные доклады: налоги).

ISBN 978-5-7749-1435-7

Налоговая политика непосредственно влияет на состояние делового климата в стране и конкурентоспособность национального бизнеса. На протяжении последних шести лет основным принципом налоговой политики в Российской Федерации было сохранение неизменных налоговых условий (ставок основных налогов), совершенствование структуры и администрирования отдельных налогов, а также автоматизация налогового администрирования в целом. В рейтинге Всемирного банка Doing Business за 10 лет с 2009 по 2018 г. по компоненту «Налоги» Россия поднялась со 134 на 53 место. Российская налоговая система в значительной степени отвечает критериям «оптимальной налоговой системы», однако в ее отношении существует устойчивый набор мифов, вызывающих бурные дискуссии как в бизнес-сообществе, так и при разработке и обсуждении бюджетных законов.

УДК 336.22  
ББК 65.261.4

ISBN 978-5-7749-1435-7

# Содержание

Введение .....	5
Оптимальная налоговая система: основные принципы и критерии.....	7
1. Налоги как единая система .....	7
2. Эффективность .....	8
2.1. Рекомендации, вытекающие из теории оптимального налогообложения.....	8
2.2. Широкая налоговая база, низкие единые ставки .....	16
2.3. Независимость налоговой нагрузки от организационно- правовой формы экономической деятельности .....	17
2.4. Равенство налоговых ставок, применяемых к различным видам дохода налогоплательщика .....	19
2.5. Недопущение каскадного налогообложения.....	20
2.6. Минимизация зависимости от тарифов, сокращение протекционизма.....	21
2.7. Учет влияния инфляции.....	21
2.8. Стимулирующие функции налогов .....	22
2.9. Налогообложение вмененных доходов.....	23
3. Равенство .....	25
4. Налоговое администрирование .....	27
4.1. Диверсификация .....	29
4.2. Удержание налога непосредственно в момент возникновения налоговой базы.....	30
4.3. Сокращение количества налогоплательщиков.....	31
4.4. Сокращение расходов на исполнение налоговых обязательств для мелких налогоплательщиков .....	31
4.5. Программы налоговой грамотности и общественный контроль .....	32
4.6. Компромисс между административными расходами и размером штрафа за уклонение от уплаты налогов .....	32
5. Фискальный федерализм.....	33
6. Учет влияния глобализации .....	35

Мифы о российской налоговой системе.....	36
Миф 1. Налоговая нагрузка в России непомерно высока, налоги препятствуют инвестициям.....	38
Миф 2. Импортные пошлины должны защищать российского производителя .....	44
Миф 3. Экспортные пошлины обеспечивают низкие внутренние цены на энергоносители, способствующие конкурентоспособности российской экономики.....	50
Миф 4. НДС — это налог, который плохо собирается .....	60
Миф 5. НДС угнетает отрасли, производящие продукцию с высокой долей добавленной стоимости .....	66
Миф 6. Пониженная ставка НДС на продукты питания очень важна, с точки зрения социальной политики, поддержки бедных слоев населения.....	71
Миф 7. Подоходный налог не справедлив, и его следует сделать прогрессивным .....	79
Миф 8. Социальные платежи не являются налогом, имеют страховую природу и должны администрироваться внебюджетными фондами.....	82
Миф 9. Налог на имущество может решить вопросы несбалансированности региональных и местных бюджетов .....	84
Миф 10. Проблемы бюджетного федерализма легко решить с помощью перераспределения налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы.....	90
Миф 11. Для эффективного налогового администрирования необходимо создать систему физического прослеживания движения товаров по цепочке от производства (импорта) до конечного потребления .....	96
Приложение. Выдвигаемые инициативы (идеи) налоговых реформ.....	100
Список использованных источников .....	118

# ВВЕДЕНИЕ

В экономической литературе под «идеальной налоговой системой» понимается политически и социально приемлемая налоговая система, отвечающая целому набору критериев. Этот набор, как правило, различается для различных стран и для различных этапов развития национальной экономической системы, однако базовые критерии остаются неизменными. Адам Смит в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» [1] сформулировал стандартные характеристики, необходимые для эффективного функционирования налоговой системы, такие как равенство (т.е. *соразмерность* налоговых платежей между *плательщиками* с разными *возможностями уплаты налогов*), определенность налогообложения, удобство уплаты налогов, экономность при сборе налогов.

В одной из недавних работ [2] названы следующие требования к налоговой системе.

- 1) Минимизация негативного влияния налоговой системы на эффективность социально-экономической сферы (условия, вытекающие из теоретических моделей оптимального налогообложения);

- 2) Минимизация расходов на администрирование и исполнение требований налогового законодательства;
- 3) Справедливость не только в части распределения налоговых обязательств, но и с точки зрения налогового администрирования;
- 4) Недопущение дискриминации отдельных налогоплательщиков или групп налогоплательщиков;
- 5) Прозрачность, предполагающая понимание экономическими агентами действия налоговых инструментов.

В работе [3] данный перечень дополнен понятием «гибкость», которая выражается в способности налогов адаптироваться к колебаниям экономической конъюнктуры и выполнять роль автоматических стабилизаторов.

Отмеченные принципы часто являются предметом компромисса, и решение о том, в какой степени необходимо концентрировать внимание на каком-либо из них, обычно принимается исходя из социальных предпочтений и возможностей государства, а не экономической теории. Притом что по многим характеристикам налоговых систем существует единое мнение в контексте реализации вышеупомянутых основных принципов на практике, часто возникают сложности в плане предоставления четких и конкретных рекомендаций по имплементации этих характеристик.

# ОПТИМАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ И КРИТЕРИИ

## 1. НАЛОГИ КАК ЕДИНАЯ СИСТЕМА

Различные характеристики каждого налога можно, как правило, оценивать по отдельности, тем не менее все налоги и соответствующие характеристики важно рассматривать в совокупности как единую систему. Например, если одной из целей налогообложения является достижение определенной степени прогрессивности, то нет необходимости реализовывать это в рамках отдельно взятого налога, а лучше использовать эффект всех налогов в совокупности, обеспечивая снижение дифференциации доходов населения после налогообложения по всем налогам в целом. Эффективность и административные расходы налоговой системы существенно зависят от степени координации различных налогов. Можно привести три примера такой координации.

- Интеграция налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и налога на прибыль организаций (НП) с целью предотвращения или как минимум существенного сокращения двойного налогообложения прибыли организаций; для обеспечения интеграции целесообразно, чтобы ставка НП была равна (максимальной) ставке НДФЛ (данный вопрос также рассматривается ниже).

- Координация ставки НДС со ставками социального налога. Например, прогрессивная шкала НДС и регрессивный социальный налог могут быть установлены таким образом, чтобы совокупная ставка двух налогов была плоской, что облегчает администрирование.
- Установление верхнего порога для налога на малый бизнес (НМБ) на уровне порога для вхождения в систему НДС, чтобы плательщики НМБ также освобождались от уплаты НДС.

Эффективность налоговой системы зависит не только от налогов, взимаемых на федеральном уровне, но и от соотношения между национальными и субнациональными налогами, от взаимодействия налогообложения той или иной страны с налоговыми системами других стран, а также от деятельности как отечественных, так и иностранных хозяйствующих субъектов.

Налоговая система взаимодействует с другими институтами экономической политики, такими как различные нормативно-правовые акты и субсидии. Из этого следует, что в полной мере понять влияние налогообложения можно только с учетом совокупности всех мер, составляющих государственную политику. Очевидно, что оценка налоговой системы как составной части государственного правового регулирования является крайне сложной задачей. Тем не менее можно сформулировать некоторые общие (или, возможно, практические) правила, что будет сделано ниже, но с оговоркой, что все эти формулировки верны, строго говоря, лишь в большинстве случаев, а также «при прочих равных условиях».

Влияние налогообложения на социальную сферу и поведение граждан, а значит и идеальный проект налоговой системы должны учитывать изменения характеристик и специфики индивидуального налогоплательщика в течение всей его жизни. Платежеспособность, необходимые расходы, доход, а также модель (структура) потребления налогоплательщика обычно меняются на протяжении жизненного цикла, и эти изменения в принципе оказывают влияние на оптимальное налогообложение.

## 2. ЭФФЕКТИВНОСТЬ

### 2.1. РЕКОМЕНДАЦИИ, ВЫТЕКАЮЩИЕ ИЗ ТЕОРИИ ОПТИМАЛЬНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Начало современной теории оптимального налогообложения было положено в работе [4], хотя до этого некоторые аспекты

оптимального налогообложения уже освещались в работах других авторов, например [5]. Комплексное и детальное исследование по данной теме представлено в работе [3]. Более детальный анализ, ориентированный на разработку налоговой политики, содержится в работе [6], а также в сопутствующей ей работе нетехнического характера [2]. Также есть работы [7] и [8], в которых дается краткий нетехнический обзор данной теории и обсуждается ее взаимосвязь с налоговой политикой в странах ОЭСР.

Основная проблема оптимального налогообложения заключается в поиске налоговой системы, максимизирующей общественное благосостояние в условиях каких-либо ограничений. Как правило, предполагается, что доходы от налогов распределяются в равной мере всем налогоплательщикам или используются для найма трудовых ресурсов для выполнения государственных задач, хотя при этом могут быть и иные предположения относительно использования таких доходов. В самом простом случае предполагается, что все налогоплательщики имеют одинаковую функцию полезности, а общественное благосостояние равно сумме полезностей налогоплательщиков (утилитаристский подход). Однако в некоторых исследованиях максимизируется благосостояние налогоплательщика с наименьшим уровнем полезности (Роулсианский подход) либо используется иная нелинейная форма функции общественного благосостояния, как правило, с большим весом функций полезности налогоплательщиков, имеющих меньшее ее значение. Функции полезности обычно зависят от потребления и досуга, и во многих моделях предполагается их аддитивная сепарабельность по этим двум аргументам. В некоторых моделях предполагается существование репрезентативного налогоплательщика, но, как правило, используется неоднородность налогоплательщиков по их возможности платить налоги и, возможно, по другим характеристикам. Поскольку функции полезности и функционал благосостояния являются вогнутыми, то благосостояние снижается в зависимости от степени различия налогоплательщиков по доходам после налогообложения и по уровню полезности при прочих равных условиях.

Если орган социального планирования (т.е. государство) имеет полную и конкретную информацию о полезности каждого налогоплательщика и не имеет препятствий для имплементации конкретного типа налоговой системы, то вышеуказанная задача будет иметь простое решение: государство может ввести паушальный налог (т.е. налог, взимаемый независимо от экономических

характеристик налогоплательщика) и перераспределять доход в соответствии с функционалом общественного благосостояния. Однако паушальные налоги не представляются возможными с политической точки зрения, а органы планирования не имеют информации о полезности налогоплательщиков.

Если бы врожденные способности налогоплательщиков полностью определяли потенциал их дохода и полезности и если бы органу планирования было известно о таких врожденных способностях, то было бы оптимально облагать налогом налогоплательщиков, обладающих более высокими врожденными способностями, и перераспределять средства в пользу налогоплательщиков с более низким уровнем способностей. Однако одним из основных препятствий, с которым сталкивается орган планирования, является то, что он имеет неполную информацию о врожденных способностях и трудозатратах налогоплательщика. Вместо этого во многих моделях орган планирования использует персональные доходы вместо способностей. При этом предельная налоговая ставка влияет на решения налогоплательщика относительно трудозатрат и досуга. Стандартная теория подразумевает наличие двух эффектов роста предельной налоговой ставки, с которой сталкивается индивид. Эффект замещения увеличивает стоимость трудозатрат (т.е. стоимость товаропотребления, которое возможно исходя из дохода от трудовой деятельности) по сравнению с досугом и тем самым стимулирует налогоплательщика к сокращению трудозатрат. В то же время более высокая предельная налоговая ставка сокращает уровень дохода после налогообложения и этот эффект дохода действует в противоположном направлении от эффекта замещения, исходя из того, что досуг является нормальным товаром. С учетом того, что при отсутствии налогов индивиды выбирают оптимальные с точки зрения общественного благосостояния трудозатраты, налогообложение, основанное на доходе, искажает модель поведения и снижает экономическую эффективность.

Налогообложение товаров (в отличие от дохода) также, как правило, снижает эффективность поскольку создает различие между ценами для потребителей и ценами, которые получают производители. Кроме того, налогообложение товаров, так же, как и налогообложение дохода, искажает относительные цены товаров и досуга. Иными словами, все более или менее реалистичные налоговые системы представляют собой второе наилучшее<sup>1</sup>. Также необходимо отметить, что литература, посвященная оптимально-

<sup>1</sup> Строго говоря, данное утверждение верно, если предполагать отсутствие внешних эффектов и прочих сбоев рынка. Однако органы налогового планирования

му налогообложению, как правило, предполагает отсутствие расходов на администрирование налоговой системы, в том числе расходов на исполнение налоговых обязательств<sup>2</sup>.

Впервые анализ проблемы, связанной с оптимальным налогообложением товаров (т.е. косвенное налогообложение) при очень ограничивающих допущениях был сделан в работе [5]<sup>3</sup>. В самой упрощенной версии используемой им модели, предполагается независимость рынков для всех товаров (т.е. все перекрестные эластичности цен равны нулю). Из этой модели вытекает, что с учетом суммы налога, которую необходимо собрать государству, оптимальные адвалорные налоговые ставки по каждому товару должны быть пропорциональны сумме обратных величин эластичности спроса и предложения по данному товару (правило обратной эластичности). Интуитивно это можно объяснить тем, что, чем ниже эластичность спроса и предложения, тем меньше чистые потери от налога на товар.

В более обобщенном виде (с разнородными потребителями и ненулевой перекрестной эластичностью спроса по цене), как представлено в работе [9], формула оптимального налогообложения становится более непрозрачной. Однако в отдельных случаях результат таков, что товары, потребление которых является дополнением к досугу, должны облагаться более высоким налогом, чем товары, потребляемые в дополнение к работе. Интуитивно можно предположить, что это происходит по причине того, что потребление досуга не может напрямую облагаться налогом, а налогообложение дополняющих (комплементарных) товаров снижает возникающее в результате этого искажение. Необходимо отметить, что в модели с производственной технологией с постоянной отдачей от масштаба, идентичными потребителями и функциями полезности, которые являются квазисепарабельными в потреблении товаров и досуга (т.е. предельные ставки замещения между товарами не зависят от потребления досуга), формула Рамсея приводит к единому оптимальному налогу на все товары [10].

Другой важный результат в сфере оптимального косвенного налогообложения заключается в том, что в условиях технологии с постоянной отдачей от масштаба налогообложение должно поддерживать экономику на границе производственных возможностей,

никогда не имеют достаточно информации, чтобы в полной мере компенсировать последствия сбоев рынка, даже когда они имеют место.

<sup>2</sup> Работа [44] является редким исключением.

<sup>3</sup> Можно показать, что формула Рамсея справедлива, если труд также облагается линейным налогом (т.е. с плоской ставкой).

т.е. налогообложение не должно влиять на предельные нормы технического замещения между любыми двумя производственными затратами в любых двух применениях [11]<sup>4</sup>.

Несмотря на значимость вышеизложенных результатов по косвенному налогообложению, большая часть проделанной работы в рамках теории оптимального налогообложения посвящена прямым налогам, таким как подоходный налог и налог на прибыль организаций. В этих моделях основное внимание уделяется компромиссу между экономической эффективностью и справедливостью, а также между эффективностью и необходимостью обеспечивать доходы бюджета<sup>5</sup>. Основная идея этих моделей заключается в том, что в то время как предельные налоговые ставки искажают выбор налогоплательщика между потреблением товаров (оплачиваемых за счет трудового дохода) и досуга из-за эффекта замещения, средние ставки обладают только эффектом дохода и тем самым не изменяют относительную цену потребления и досуга. По этой причине относительная эффективность незначительного повышения предельной налоговой ставки на любом интервале дохода зависит от количества налогоплательщиков в таком интервале дохода, значимости их труда для общества, а также от количества налогоплательщиков с доходами выше данного интервала. Чем больше первая группа налогоплательщиков и чем значимее их труд для экономики, тем менее эффективно повышение предельной налоговой ставки в этом интервале. Чем больше вторая группа налогоплательщиков, тем более эффективно повышение предельной налоговой ставки в данном интервале дохода<sup>6</sup>. Следуя этой логике,

<sup>4</sup> Данный результат также справедлив для технологии с убывающей отдачей, если вся прибыль облагается 100%-ным налогом.

<sup>5</sup> Когда все налоговые поступления перераспределяются между налогоплательщиками с целью сокращения неравенства, два данных компромисса становятся фактически одинаковыми.

<sup>6</sup> Это означает, непосредственно, что оптимальная предельная налоговая ставка на уровне или непосредственно выше уровня самого высокого дохода является нулевой. Это связано с тем, что положительная предельная ставка здесь приводит к искажению поведения налогоплательщика с самым высоким уровнем дохода, но при этом не приводит к росту поступлений от налогоплательщиков с более высоким уровнем дохода. Однако практическая значимость этого результата достаточно ограничена, поскольку непонятно, каков самый высокий доход и существует ли он вообще. Например, согласно работе [14], неограниченные распределения способностей более релевантны для анализа вопросов оптимального налогообложения, чем ограниченные распределения. Также нулевая наивысшая налоговая ставка не является оптимальной, если самый высокий доход является случайной переменной (см. [8])

оптимальные предельные налоговые ставки при самых высоких доходах могут быть относительно низкими, хотя никаких конкретных научных предпосылок по этому поводу пока выведено не было. Вместо этого было проведено ряд исследований с использованием компьютерного моделирования. Результаты оказались противоречивыми, при этом одни модели показали оптимальность более низких ставок для высокого уровня дохода (см. [4], [12], [13]), другие послужили аргументом в пользу налога с (практически) плоской ставкой (см. [4], [7]), а третьи полагали оптимальным повышение предельных ставок (см. [14]). Разница в результатах моделирования зависит в основном от предположений относительно распределения способностей у населения, предположений о форме предпочтений в отношении потребления и досуга, эластичности налогооблагаемого дохода по налоговым ставкам (т.е. способности уходить или уклоняться от уплаты налогов), а также от общественных предпочтений в отношении перераспределения<sup>7</sup>.

Большинство моделей оптимального налогообложения и большинство моделей, построенных с помощью компьютерного моделирования, не учитывают влияние налоговых ставок на решения о получении образования. В то же время образование представляет собой инвестиции в человеческий капитал, которые увеличивают будущие доходы. Следовательно, стимулы к инвестированию в образование предположительно зависят от ожидаемой схемы налогообложения доходов. В ряде научных работ (см. [15], [16]) предполагается экзогенное распределение способностей, а также компромисс между временем для получения образования и рабочим временем. В результате одна из вышеуказанных работ [16] показывает, что логарифмически нормальное распределение способностей предполагает снижение предельных налоговых ставок для групп с наибольшим уровнем дохода, тогда как распределение Парето, которое имеет более тяжелый хвост, приводит к росту предельных налоговых ставок для лиц с высокими доходами.

<sup>7</sup> Несколько удивляет отсутствие в литературе, посвященной оптимальному налогообложению, предположений о том, что самые высокие доходы могут представлять собой в основном ренту, и в таком случае не будет потери эффективности в применении к ним высоких ставок, за исключением, пожалуй, убытков как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговой администрации связанных с затратами на администрирование и усилиями, направленными на уход и уклонение от уплаты налогов. Вместо этого возможен некоторый рост эффективности за счет эффекта дохода, который стимулирует лиц с высоким уровнем дохода больше работать, если их рента частично облагается налогом.

В ранней литературе, посвященной теме оптимального налогообложения, в том числе в работе [4], единственное направление влияния налога на предложение труда касалось количества отработанных рабочих часов (т.е. интенсивная составляющая), а не решения о том, работать ли вообще (экстенсивная составляющая). Из этого следует, что налогообложение лиц с низким уровнем доходов следует осуществлять по крайней мере в неявной форме с относительно высокими предельными ставками посредством постепенного сокращения пособий лицам с низкими доходами. Высокие ставки для лиц с низким уровнем дохода в этих моделях оправданы, поскольку сокращение их рабочего времени обходится обществу недорого, при этом налоговые поступления предусматривают увеличение пособий для наиболее уязвимых домохозяйств, не имеющих никакого дохода. Однако если в эту модель включить крупную экстенсивную составляющую, тогда будет оптимальным предоставление больших субсидий работникам с низким доходом, чем неработающим. Следовательно, пособия работающим должны сначала повышаться для их стимулирования к труду, а затем относительно быстро сокращаться при более высоких доходах, когда работники с более высоким уровнем дохода уже не будут прекращать трудовую деятельность (см. [17], [8]).

Налогообложение дохода от капитала является еще более сложной задачей, чем оптимальное налогообложение доходов в статической модели. Аргументом против налогообложения дохода от сбережений является то, что оно искажает относительные цены настоящего и будущего, и такое искажение растет с увеличением времени между получением доходов и потреблением за счет этих доходов<sup>8</sup>. По сути, было показано, что, когда у рациональных агентов есть бесконечно длинный временной горизонт, оптимальная налоговая ставка на доход от капитала является асимптотически нулевой (см. [18], [19]). Авторы другой работы (см. [20]) аналогичным образом показали на примере двухпериодной модели, что налогообложение дохода от сбережений не приносит никаких дополнительных улучшений, а только дополнительные искажения в отношении налогообложения доходов. Однако оба типа аргументов приводят в результате к нулевому налогу на сбережения при существенно ограничивающих допущениях. Таким образом, когда бесконечно длинный горизонт у агентов замещается моделью перекрывающихся поколений без наследования, результат,

<sup>8</sup> Аргумент против налогообложения дохода от капитала является особенно сильным, хотя и безусловным, в отношении налогообложения «нормальной», а не чрезмерно высокой доходности [2].

полученный Чамли и Джада, уже не работает, а оптимальный налог на доход с капитала, как правило, не является нулевым (см. [21]). Помимо этого, смягчение любого из предположений о сепарабельности между полезностью потребления и отрицательной полезностью труда, идентичной функции полезности для всех потребителей, и определенности будущих доходов противоречит выводу авторов работы [20]. Наличие препятствий при заимствованиях также может приводить к целесообразности положительного налогообложения сбережений. Более подробно аргументы за и против налогообложения дохода с капитала рассматриваются в работе [22]. Если говорить коротко, то теория не содержит однозначных рецептов в отношении налогообложения доходов с капитала.

Большая часть указанных выше научных работ относится к тому, что Даймонд и Саес назвали экономикой общественно-го налогообложения носит название «новая динамическая теория государственных финансов» (НДТГФ). Литература, посвященная экономике общественного сектора, начинается со спецификации более или менее реалистичных структур налоговой базы, таких как, например, текущий доход от различных источников, и пытается найти оптимальные налоговые ставки и структуру налоговой базы. В то же время литература, посвященная НДТГФ, не накладывает ограничений со стороны используемых в настоящее время подходов к налогообложению. Вместо этого НДТГФ, в первую очередь, определяет наилучшее распределение ресурсов налогоплательщика между потреблением и досугом с учетом «типа» налогоплательщика и затем пытается найти механизм налогообложения для имплементации этого распределения путем побуждения налогоплательщика раскрыть свой тип. Обзор данной литературы представлен в работе [23]. Иными словами, речь идет о подходе к проектированию механизма (mechanism design) налогообложения. В этой литературе налогоплательщики выбирают наилучшие из возможных действий в отношении потребления и досуга за весь период жизни. В результате оптимальное налогообложение в литературе, посвященной НДТГФ, как правило, зависит от всей истории доходов и потребления налогоплательщика, не говоря уже о других потенциально наблюдаемых переменных, с помощью которых можно определить тип конкретного лица. Несмотря на наличие ряда теоретических разработок, практическое применение данного направления исследований ограничено в большей степени, чем литература об экономике общественного сектора, посвященная оптимальному налогообложению.

Таким образом, теория оптимального налогообложения не слишком много дает в плане определенных (однозначных) рекомендаций по разработке стратегии для достижения компромисса между эффективностью и справедливостью, не говоря уже о необходимых характеристиках налоговой системы, перечисленных в начале настоящей работы. Однако экономисты едины во мнении относительно презумпции пользы нейтральности налогообложения. Говоря о перечисленных в начале настоящей статьи привлекательных характеристиках налоговой системы, авторы работы (см. [2]) утверждают, что «простые, нейтральные и стабильные налоговые системы с большей вероятностью могут достичь таких результатов, чем сложные, отличные от нейтральных и часто изменяющиеся системы. Однако простота, нейтральность и стабильность необходимы не сами по себе, а постольку, поскольку они способствуют достижению таких итоговых результатов».

Далее в настоящем разделе рассматриваются конкретные проекции принципа нейтральности налогов для достижения эффективности налогообложения. Однако следует отметить, что концепция нейтральности не является простой, поэтому нижеперечисленные импликации вероятнее всего необходимо корректировать во многих, но не обязательно во всех случаях. Кроме того, некоторые из этих импликаций различным образом влияют на справедливость и расходы на администрирование налоговой системы.

## 2.2. ШИРОКАЯ НАЛОГОВАЯ БАЗА, НИЗКИЕ ЕДИНЫЕ СТАВКИ

Искажающий эффект налогов, как правило, усиливается больше, чем пропорционально налоговой ставке<sup>9</sup>. Это означает большую эффективность, если налоговый доход поступает при минимально возможной налоговой ставке. При этом пониженные ставки могут привести к значительному увеличению сборов только в случае их применения к широкой налоговой базе. Широкая налоговая база в сочетании с низкими и едиными ставками обладает преимуществом также с точки зрения эффективности администрирования, поскольку она снижает возможность и стимулы налогоплательщиков для перекалфикации своей налоговой базы с целью

<sup>9</sup> В модели налогообложения товаров с нулевой перекрестной эластичностью чистые потери от налогообложения пропорциональны квадрату налоговой ставки (см., например, [3]). В более общих моделях такой результат не получается. Справедливо, однако, то, что повышение налоговых ставок, как правило, приводит к непропорционально более существенному снижению благосостояния, по крайней мере через какое-то время.

извлечения преимуществ из налоговых льгот и тем самым снижает необходимость контроля за применением налоговых льгот.

Многие страны, в том числе Россия, применяют пониженные ставки НДС в отношении определенных социально значимых продуктов, такие как основные продукты питания. Логика таких льгот, независимо от того, оправданы они или нет, как правило, заключается в субсидировании бедных слоев населения. Подразумевается, что пониженная ставка НДС на продовольствие направлена на субсидирование малоимущих, которые тратят значительную часть своего дохода на покупку продуктов питания. Однако пониженные ставки НДС усложняют налоговое администрирование, и в том числе исполнение налоговых обязательств. Более того, большую часть налоговой субсидии фактически получают потребители с высоким уровнем дохода, чьи затраты на продукты питания выше в абсолютном выражении. Кроме того, потребители с высоким уровнем дохода вероятнее всего приобретают продукты питания у продавцов — плательщиков НДС (например, в супермаркетах), при этом малоимущие, как правило, покупают продукты питания в основном у мелких продавцов, которые так или иначе освобождены от уплаты НДС. С учетом вышеизложенного можно предположить, что более эффективной мерой будет прямое субсидирование малоимущих (с использованием денежных субсидий или продуктовых ваучеров, если государственная политика предусматривает субсидии на продовольствие), а не понижение ставки НДС на продовольствие. В то же время если государственная политика предусматривает сокращение потребления определенных товаров или услуг для населения в целом, то может возникнуть необходимость повысить ставки налогов на некоторые товары в сравнении с другими товарами (см. далее в разделе об акцизном налогообложении).

### 2.3. Независимость налоговой нагрузки от организационно-правовой формы экономической деятельности

Чтобы ограничить искажающий эффект налогов, система налогообложения не должна благоприятствовать какой-либо конкретной организационно-правовой форме. В частности, налоговая нагрузка не должна зависеть от формы организации бизнеса, будь

то акционерное общество, партнерство или индивидуальное частное предприятие.

Одно из следствий данного принципа заключается в необходимости интеграции НП и НДФЛ. Существует несколько способов такой интеграции, из которых самый простой — не облагать налогом дивиденды. Однако данный подход относительно эффективен только в том случае, если корпорации не могут уменьшить свои налоговые обязательства посредством освобождения от уплаты налогов. Иными словами, простое освобождение от уплаты налогов с дивидендов будет проблематичным, если дивиденды выплачиваются из прибыли, с которой не уплачен налог. По этой причине лучше использовать несколько более сложную систему, такую как налоговые компенсации и налоговые зачеты, в рамках которой НП становится фактически авансовым платежом по обязательству акционеров по уплате НДФЛ (см. [24]).

Полное упразднение НП, что с первого взгляда кажется привлекательным, может быстро привести к тому, что корпоративная организационно-правовая форма, в отличие от партнерств или индивидуальных частных предприятий, будет использоваться для того, чтобы избежать или хотя бы отсрочить налоговое обязательство (что по сути одно и то же, так как реальная ценность заданной налоговой суммы снижается со временем, кроме случаев, когда применяются особые правила индексации для отсроченных налогов). Поэтому, несмотря на наличие ряда контраргументов, принцип неизменности налоговой нагрузки по отношению к различным организационно-правовым формам является одной из причин применения НП. Другой причиной для сохранения НП является возможность облагать налогом прибыль иностранных компаний.

Несомненно, что если не предполагается облагать налогом доход от капитала, то необходимость в НП может отпасть. Однако, как показано в следующем разделе, одним из наиболее сильных аргументов в пользу налогообложения дохода с капитала является тот факт, что, как правило, сложно проводить различие между трудовым доходом и доходом с капитала.

Еще одна рекомендация, которая вытекает из презумпции нейтральности, заключается в том, что налогообложение не должно стимулировать какой-либо из источников финансирования капитальных расходов. Иными словами, налогообложение должно быть нейтральным по отношению к финансированию путем

привлечения заемного капитала или за счет собственного капитала (см. [25]). Однако возможные искажения вследствие более льготного налогообложения при привлечении заемного капитала (вычет из налогооблагаемой базы уплаченных процентов по займам) можно было бы рассматривать как второе наилучшее по эффективности, поскольку привлечение заемного финансирования может дисциплинировать менеджеров и тем самым, отвечать интересам акционеров (см. [26]).

Еще одно следствие правила нейтральности в отношении организационно-правовой формы заключается в том, что налоговая нагрузка на чистую прибыль самозанятых должна равняться общей налоговой нагрузке наемного работника, включая любые налоговые отчисления, производимые работодателями от имени наемных работников (например, социальные взносы). Однако такой результат труднодостижим отчасти из-за сложностей, связанных с контролем за доходами самозанятых по сравнению с доходами наемных работников.

#### 2.4. РАВЕНСТВО НАЛОГОВЫХ СТАВОК, ПРИМЕНЯЕМЫХ К РАЗЛИЧНЫМ ВИДАМ ДОХОДА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Несмотря на веские доводы в пользу недопущения искажений между потреблением в настоящем и будущем за счет необложения налогом доходов от сбережений (либо по меньшей мере от «нормальной» отдачи от капитала)<sup>10</sup>, также имеют место существенные контрдоводы. В параграфе 2.1. приводится ряд причин, объясняющих, почему стандартные теоретические рассуждения против налогообложения дохода с капитала могут не работать в более общих моделях. Еще одним контраргументом стандартным возражениям против налогообложения дохода с капитала является неоднородность налогоплательщиков в отношении способности привлечения заемных средств и норм сбережений (подробная информация содержится в работе [8]). Однако одной из важных практических причин налогообложения дохода от капитала является тот факт, что, как правило, сложно провести различие между доходом от капитала и трудовым доходом, например, в случае, когда

<sup>10</sup> Апеллируя к презумпции нейтральности налогообложения, авторы работы [2] поддерживают необложение налогом «нормальной» отдачи от капитала, т.е. отдачи, которая просто компенсирует задержку потребления во времени.

какой-либо собственник получает заработную плату в качестве менеджера и прибыль в качестве собственника капитала. Аналогично этому трудно квалифицировать доход инвестора, который тратит время, изучая возможности инвестирования, и в результате получает доход от прироста капитала. В целом необложение налогом определенных видов дохода предоставляет широкие возможности по уходу/уклонению от уплаты налогов. Важно также помнить, что освобождение от уплаты налогов на определенные виды дохода приводит к повышению налоговых ставок для остальных видов дохода или ряда других налоговых баз при необходимости собрать определенную сумму налогов. И, как показано выше, повышение налоговых ставок на определенный вид налоговой базы приводит к усилению искажающего эффекта и попыткам ухода/уклонения от уплаты налогов. Иными словами, искажения, связанные с налогом-обложением дохода от капитала, необходимо сравнивать не с наилучшими конечными результатами, а с искажениями, возникающими в результате применения других налогов.

## 2.5. НЕДОПУЩЕНИЕ КАСКАДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Одним из более очевидных последствий презумпции нейтральности налогообложения является то, что налогообложение необходимо структурировать таким образом, чтобы не допускать двойного обложения одним и тем же налогом одной и той же налоговой базы. Основное следствие данного правила состоит в том, чтобы не допускать взимания налогов с оборота<sup>11</sup>. Одним потенциальным исключением из правила могло бы быть применение налогов с оборота для мелких предприятий, поскольку налог с оборота относительно удобен в плане администрирования и исполнения. Од-

<sup>11</sup> Однако следует отметить, что сбор с валовой добычи полезных ископаемых (в том числе добычи нефти и природного газа) является не налогом, а роялти, т.е. платой владельцу природных ресурсов за пользование этими ресурсами. В частности, российский налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) является, строго говоря, не налогом, а платой государству за пользование принадлежащими ему природными ресурсами, так же как заработная плата является вознаграждением работнику за его труд, как арендная плата является платежом владельцу оборудования за его аренду, как платежи за промежуточные товары и услуги являются платежами их владельцам. Таким образом, даже если вышеупомянутый платеж взимается с валовой добычи полезных ископаемых, это не противоречит правилу о недопущении взимания налогов с оборота.

нако по мере роста размера компании неэффективность налогов с оборота безусловно начинает превышать удобство администрирования. Другим примером потенциального каскадного налогообложения является поставка товаров и услуг плательщикам НДС от освобожденных от НДС компаний<sup>12</sup>. Чтобы не допустить, или как минимум сократить, каскадность налогообложения, компаниям с доходом ниже порога НДС, как правило, предоставляется возможность добровольно стать плательщиками НДС.

## 2.6. Минимизация зависимости от тарифов, сокращение протекционизма

Относительно легким источником налоговых поступлений могли бы быть таможенные сборы, но импортные тарифы также ослабляют конкуренцию и тем самым снижают эффективность отечественной промышленности. Следуя презумпции нейтральности, импортные тарифы, при наличии таковых, должны быть по возможности унифицированы и не благоприятствовать какой-либо конкретной отрасли или определенным категориям налогоплательщиков. Тарифы приводят к явным искажениям цен между отечественными и импортными товарами. Кроме того, судя по всему, они равнозначны регрессивному налогу, поскольку домохозяйства с низким и средним уровнем доходов обычно тратят большую долю своих доходов на торгуемые товары, чем богатые домохозяйства (см. [27], [28]). Неэффективным источником налоговых доходов также являются экспортные пошлины. Как и импортные тарифы, экспортные пошлины нарушают баланс между ценами на мировом и на внутреннем рынках, способствуя чрезмерному внутреннему потреблению ценного ресурса и в общем искажают соотношение между ценами и действительной ценностью ресурсов для общества.

## 2.7. Учет влияния инфляции

Налоги не должны подвергаться существенному влиянию инфляции, иначе происходит усиление искажающих эффектов, так как инфляция по-разному влияет на различные налоговые базы. Например, налогообложение дохода от сбережений или

<sup>12</sup> Авторы одной из работ (см. [2]) считают, что налоговые освобождения в корне противоречат логике НДС.

налогообложение дохода от прироста капитала без полной индексации усиливает искажения между настоящим и будущим потреблением, поскольку в этом случае номинальные доходы облагаются налогом, а эти номинальные доходы меняются в зависимости от темпов инфляции. Влияние инфляции также имеет значение для расчета налоговых вычетов на амортизацию основных средств. В то же время инфляция не вызывает существенных искажений обязательств по уплате НДС для относительно коротких производственных цепочек. Для существенной нейтрализации влияния инфляции применяются способы индексации активов и задолженности. Однако корректировка налоговых баз на инфляцию еще больше усложняет администрирование. Поскольку вызванные инфляцией искажения ослабевают по мере замедления темпов инфляции, стабилизация темпов роста цен снижает необходимость корректировки на инфляцию в налоговых целях.

## 2.8. Стимулирующие функции налогов

Можно найти веские доводы в пользу мер, стимулирующих компании к инвестированию. Применение таких стимулов может быть обосновано, если инвестиции создают положительные внешние эффекты или если имеют место иные формы существенных провалов рынка. Например, во многих странах реализуется налоговое стимулирование расходов на научные исследования и разработки [29]. Вопрос, однако, заключается в том, насколько система налогообложения является надлежащим инструментом для предоставления таких стимулов. Налоговые меры по стимулированию капиталовложений, как правило, затрудняют конкуренцию. Например, одной из таких мер является ускоренная амортизация. Данная мера действительно стимулирует инвестиции отдельных фирм, но наибольшую выгоду она приносит налогоплательщикам, у которых есть прибыль и которые могут снизить эту прибыль за счет увеличения амортизационных вычетов. Иными словами, ускоренная амортизация благоприятствует крупным устоявшимся компаниям с разнообразными потоками доходов, что нельзя сказать о малых компаниях на этапе стартапа. Несмотря на возможность частичного решения этой проблемы за счет неограниченного переноса убытков на будущее, ее нельзя полностью устранить, так как переносимые на будущее убытки, как правило, не индексируются в соответствии с рыночной процентной ставкой.

Серьезные вопросы вызывает также эффективность (налогового или иного) стимулирования инвестиций в определенные проекты (например, *скважины на истощенных месторождениях*), поскольку в этом случае имеющиеся в наличии ресурсы инвестируются в относительно низкодоходные проекты. Следует еще раз отметить, что обоснованием применения таких стимулов является наличие существенных провалов рынка.

## 2.9. Налогообложение вмененных доходов

Принцип нейтральности также свидетельствует в пользу налогообложения вмененного дохода от услуг занимаемого владельцами жилья и прочих предметов длительного пользования, если иные виды отдачи от капитала облагаются налогом. В конце концов польза (вмененный доход) от инвестиций в жилье ничем не отличается по экономическому содержанию от любой другой отдачи от капитала, в том числе процентного дохода. Поэтому благоприятный налоговый режим в отношении занимаемого владельцами жилья может исказить стимулы для инвестиций в жилье и в производственные активы (см. [30]). Налогообложение вмененного дохода от услуг занимаемого владельцами жилья особенно важно, если из налоговой базы НДФЛ разрешено делать вычеты процентов по ипотечному кредиту, как например в США (см. [31]). Когда вмененные доходы не облагаются налогом, собственники жилья получают налоговое преимущество над арендаторами жилья, если сбережения в виде финансовых активов облагаются налогом<sup>13</sup>. Отсутствие налогообложения вмененных доходов может приобретать особую значимость при прогрессивной шкале НДФЛ, поскольку в этом случае выгода от необлагаемого налогом вмененного дохода увеличивается вместе с ростом дохода [32]<sup>14</sup>. Несмотря на наличие аргументов в пользу налогообложения вмененных доходов от услуг занимаемого владельцами жилья, оно почти нигде не применяется (Нидерланды, Словения и Швейцария

<sup>13</sup> Строго говоря, это справедливо только в том случае, если налогообложение дохода от финансовых активов производится по методу начисления, а не по методу реализации (кассовому методу).

<sup>14</sup> Однако распределительные эффекты от налогообложения вмененных доходов от услуг занимаемого владельцами жилья зависят от того, на что государство использует налоговые доходы, а также от других принимаемых в это же время перераспределительных мер.

представляют собой немногие исключения), предположительно из-за сложностей административного характера.

Другим важным видом вмененных доходов, который легко облагается налогом, являются дополнительные льготы, которые работодатели предоставляют своим работникам. Когда получателей таких льгот можно легко идентифицировать (например, использование корпоративного автомобиля), то их можно облагать налогом на приобретаемую выгоду. Если сложно определить, кто конкретно является получателем льгот (например, использование спортзала или плавательного бассейна по месту работы), то соответствующий налог может взиматься с работодателя в виде налога на дополнительные льготы.

У налогообложения вмененных доходов есть иное значение, которое обычно именуется презумптивным налогом. Данный налог, как правило (но не всегда), применяется к мелким налогоплательщикам в развивающихся странах с относительно слабой системой налогового администрирования. Существует большое разнообразие презумптивных налогов. Они различаются между собой налоговой базой (активы, валовой оборот, ряд немонетарных параметров бизнеса или просто фиксированный размер в зависимости от отрасли/вида деятельности), налогами, которые они замещают, требованиями к обладанию правом на презумптивный налог, а также иными характеристиками, такими как используется ли презумптивный налог в качестве минимального налога, а также можно ли его обжаловать (т.е. может ли налогоплательщик подавать апелляцию относительно размера налога, используя обычный налоговый режим). Различные подходы к структуре презумптивного налога подробно описаны в работе [33]. Краткие обзоры также можно найти в работах [34], [35], [36] и [37]. В последних трех источниках также приводится описание международного опыта и «извлеченных уроков». В работе [38] обсуждают возможность расширения использования презумптивного налогообложения помимо стандартного вычета и альтернативного минимального налога в США, а также прочих презумптивных характеристик, которые не составляют полноценный презумптивный налог.

Презумптивное налогообложение обладает не только рядом преимуществ, но и потенциально существенными недостатками. С одной стороны, оно может воспрепятствовать уходу и уклонению от уплаты налогов, снижению издержек на исполнение и административных расходов (в частности для малого бизнеса), а также

вернуть трудно облагаемых налогоплательщиков в налоговое поле. С другой стороны, когда презумптивное налогообложение излишне высокое, это может привести к коррупции и «угнетению» налогоплательщиков, или в условиях слишком низких административных расходов и расходов на соблюдение требований налогового законодательства оно может по сути стать освобождением от налогов (см. [34]). Если в основе презумптивного налога лежит своего рода «средняя» или «предполагаемая» налоговая база, то он может увеличить эффективность за счет независимости от фактической налоговой базы и тем самым не искажать поведение, хотя такой подход может существенно нарушить горизонтальное равенство (см. [35]). Кроме того, не искажая поведение в интенсивной составляющей, такой презумптивный налог может искажать его в экстенсивной составляющей, вытесняя из бизнеса или как минимум из налогового поля налогоплательщиков с базой ниже «нормального» уровня.

Наиболее важным для презумптивного налогообложения исхода из международного опыта является то, что цель презумптивного налогообложения (по крайней мере в отношении малого бизнеса) должна заключаться в возвращении бизнеса в налоговое поле. В этом случае важное значение может иметь мониторинг предприятий, чтобы они оставались в налоговом поле. Кроме того, может быть полезным установить нормативный срок, в течение которого предприятие может пользоваться преимуществами презумптивного налога. Также необходимо, чтобы налог можно было обжаловать, что делает его более приемлемым для налогоплательщиков. Презумптивные налоги также можно использовать в качестве минимального налога, и в этом случае налог мог бы зачисляться в счет налогового обязательства в рамках обычного налогового режима. Это особенно уместно, когда презумптивный налог взимается с крупных корпораций с целью сокращения уходов и уклонений от уплаты налогов (см. [35] и [36]).

### 3. РАВЕНСТВО

Хотя равенство и является одним из важнейших принципов налогообложения, давать какие-либо однозначные рекомендации по реализации этого принципа, видимо, еще сложнее, чем в случае принципа эффективности. Существует два общепринятых принципа справедливости в сфере налогообложения: принцип налоговой

платежеспособности (способности платить) и принцип выгоды (см., например, [39]). Первый означает, что те, кто может платить больше налогов, должны вносить больший вклад. Второй гласит, что те, кто извлекает наибольшую выгоду из оплаченных налогами общественных благ, должны платить больший налог. Принцип выгоды представляется более привлекательным с точки зрения как эффективности, так и справедливости, однако его сложно применять в отношении большинства общественных благ. В этой связи налоговая платежеспособность гораздо более широко применима по отношению к НДФЛ и общим потребительским налогам, таким как НДС.

Налоговая платежеспособность свидетельствует не в пользу паушальных налогов, а в пользу пропорциональных или даже прогрессивных подоходных налогов, и, возможно, даже в пользу более низких ставок налогов на потребление для товаров, потребляемых главным образом малоимущими, хотя с точки зрения эффективности второй подход, по-видимому, уступает прогрессивному налогообложению доходов. Авторы [40] утверждают, что «случай с дифференциацией ставки (налога на товары) становится все менее обоснованным, чем больше возможностей у государства решать свои задачи по распределению другими способами, в том числе, но не только, за счет налогообложения (или субсидирования) доходов» (с. 284). Авторы также приводят ссылки на другие актуальные источники литературы по данной теме.

Так же как и общепринятые понятия о справедливости, принцип налоговой платежеспособности подразумевает необходимость наличия вертикального и горизонтального равенства в системе налогообложения. В первом случае имеется в виду, что налогоплательщики с более высоким уровнем дохода платят бóльшую сумму налогов при прочих равных условиях. Во втором случае равнозначные налогоплательщики с одинаковым уровнем дохода уплачивают одинаковую сумму налога. При этом во многих случаях сложно установить с определенностью, насколько налогообложение согласуется с принципами вертикального и горизонтального равенства. Например, должен ли налогоплательщик, имеющий несколько иждивенцев, уплачивать такую же сумму подоходного налога, какую уплачивает не имеющий иждивенцев налогоплательщик, если оба имеют одинаковый доход или даже если первый зарабатывает чуть больше? Сумма налога должна определяться по годовому доходу или по доходу в течение жизни? Если два налогоплательщика имеют одинаковую сумму дохода, при этом один из них зарабатывает

эту сумму за 20 рабочих часов, а другой— за 40 рабочих часов, должны ли они облагаться налогом в одинаковой степени? Эти вопросы указывают на то, что концепции горизонтального и вертикального равенства не являются однозначным руководством для проведения налоговой политики. Кроме того, как утверждает Каплю [40], предпочтение равенству сверх той степени, в которой оно определяется утилитаризмом, может привести к допущению Парето-неэффективных результатов, что предположительно не является хорошей налоговой политикой.

Вероятно, еще большее значение имеет тот факт, что некоторые части системы налогообложения сложно использовать для распределительных целей, поскольку во многих случаях реальное распределение налоговой нагрузки трудно определить. Это особенно справедливо по отношению к НП и в какой-то мере НДС. Более очевидным является распределение налоговой нагрузки при уплате НДФЛ и социального налога, но для того, чтобы оценить распределительные последствия этих налогов, в частности социального налога, нам необходимо рассмотреть пенсионные и медицинское пособия, полученные налогоплательщиками в течение жизни.

Можно утверждать, что это в какой-то мере также справедливо и по отношению к пониженным ставкам НДС, однако приведенные выше аргументы свидетельствуют о том, что потери эффективности и недополучение доходов от пониженной ставки НДС могут быть слишком высокими.

Отметим также, что может наблюдаться существенная разница между формальным и фактическим уровнем прогрессивности НДФЛ в связи с тем, что налогоплательщики с более высоким уровнем дохода имеют больше желаний и возможностей для уклонения и ухода от уплаты налога, чем налогоплательщики с более низким уровнем доходов. Переход в России в 2001 г. от формально прогрессивного НДФЛ к фиксированной ставке налога привел к существенным улучшениям в сфере исполнения среди налогоплательщиков с высоким уровнем доходов и, возможно, даже к сокращению неравенства после налогообложения (см. [42]).

#### 4. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Безотносительно к эффективности и распределительным последствиям любой системы налогообложения можно привести веские аргументы в пользу того, что затраты на ее администрирование

должны быть минимальными при прочих равных условиях, включая государственные административные расходы и расходы налогоплательщиков на исполнение налоговых обязательств. Вероятно, еще большее значение для данных целей имеет тот факт, что простота администрирования иногда определяет налоговые правила в ущерб теоретическим понятиям эффективности и равенства. В принципе, в идеальной налоговой системе сочетание налоговых инструментов должно быть таким, что общественные затраты на увеличение одной доходной единицы, в том числе издержки от «искажений» и расходы на администрирование/исполнение обязательств, а также распределительные характеристики налоговых инструментов (см. [43])<sup>15</sup>, были бы одинаковы для каждого налогового инструмента ([44])<sup>16</sup>.

Расходы государства на администрирование и налогоплательщиков на исполнение требований налогового законодательства зависят от различных факторов, в том числе от сложности правил налогообложения, характера налоговой базы, структуры налоговых ставок, количества и типа налогоплательщиков, стабильности налоговой системы, а также эффективности деятельности налоговых органов. В целом налоговое администрирование выигрывает от простоты и постоянства правил и четкости формулировок даже в случаях принятия каких-либо произвольных решений для достижения данных целей. Поэтому при прочих равных условиях налоговая система должна быть простой и стабильной, насколько это возможно. В то же время важно осознавать, что, как правило, возможны компромиссы между простотой и стабильностью с одной стороны и эффективностью — с другой. Компромиссы также возможны в отношении расходов на налоговое администрирование

<sup>15</sup> Необходимо отметить, что распределительные характеристики налоговых инструментов включают в себя распределение расходов на исполнение.

<sup>16</sup> Иногда бывает сложно провести различие между издержками от искажений и административными расходами. В работе [44] издержки от искажений определяются как расходы, возникающие в результате решений налогоплательщиков о том, сколько они должны работать и что покупать, которые искажаются налогами. Однако можно утверждать, что ресурсы, затраченные на легальную или нелегальную минимизацию налоговой базы (т.е. уклонение и уход от уплаты налогов), могут рассматриваться как расходы на исполнение или издержки искажений. В этой же работе (см. [44]) авторы классифицируют расходы на исполнение. В то же время авторы рассматривают потери от несения риска в связи с уклонением от налогов как издержки искажений.

и исполнение требований налогового законодательства. Например, предоставление предварительно заполненных бланков может оказаться дорогостоящей процедурой для налоговых органов, однако при этом снижаются расходы налогоплательщика на исполнение<sup>17</sup>.

#### 4.1. ДИВЕРСИФИКАЦИЯ

Диверсифицированная система налогообложения обладает существенными преимуществами в плане противодействия уклонению и уходу от налогообложения несмотря на частые случаи взаимного наложения различных налоговых баз. Например, если не рассматривать возможность завещания, налоговая база подоходного налога не имеет существенных отличий от широкой базы налогообложения по налогу на потребление налогоплательщика в течение жизни, так как весь доход рано или поздно тратится на потребление. Тем не менее оба этих налога взимаются в большинстве стран, отчасти потому, что они снижают возможность уклонения от уплаты налогов. Если кто-либо может уклоняться от уплаты подоходного налога, он может по-прежнему уплачивать потребительский налог и наоборот. Как отмечается в работе [40], «[соображения по администрированию и исполнению законодательства] могут логично привести к одновременному применению налогов, которые будут полностью эквивалентны, если их применение ничего не стоит, как средство диверсификации правоприменительного риска».

Еще одним преимуществом хорошо диверсифицированной системы налогообложения является то, что она объединяет функцию стабильности дохода с привлекательными характеристиками распределения рисков, автоматические стабилизаторы применительно к деловому циклу, а также способность извлекать пользу для государства из непредвиденной сверхнормативной прибыли налогоплательщика. Например, доходы от налогов на потребление и на имущество относительно стабильны на протяжении делового цикла, в то время как доход от НП обладает высокой проциклическостью. Проциклическость налоговых доходов безусловно означает, что

<sup>17</sup> Однако авторы работы [44] утверждают, что в компромиссе между административными расходами и расходами на исполнение вторые должны быть более значимы, поскольку административные расходы требуют увеличения налоговых поступлений, что приводит к издержкам искажений, административным расходам и расходам на исполнение.

НП может выполнять роль автоматического стабилизатора, усиливающего налоговую нагрузку на экономику во время экономического роста и уменьшающего ее в период спада. Вместе с этим НП и НДФЛ могут выступать в роли довольно хороших механизмов распределения рисков между государством и налогоплательщиками, особенно в тех случаях, когда убытки могут переноситься на неопределенный срок. В случае успешной реализации инвестиционного проекта (или приобретения растущего в цене актива) налогоплательщик выплачивает часть своей прибыли государству, при этом убытки налогоплательщика от неудачного инвестиционного проекта (или от приобретения обесценившегося актива) сокращаются за счет возможности их вычета из прибылей от других проектов.

Преимущества диверсификации свидетельствуют в пользу сохранения существенной роли НДФЛ и НП, даже если НДС имеет превосходство по эффективности и его легче администрировать.

#### 4.2. УДЕРЖАНИЕ НАЛОГА НЕПОСРЕДСТВЕННО В МОМЕНТ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

Диверсификация также эффективна применительно к срокам взимания налогов. В сущности, налог необходимо удерживать, как только возникает налоговая база, тогда у налогоплательщика остается меньше возможностей для ухода или уклонения от уплаты налогов. Однако, разумеется, налоги необходимо по возможности удерживать и в последующее время, если это предусмотрено законодательством. В этом заключается одно из преимуществ НДС в сравнении с одноэтапным налогом с розничных продаж. Аналогичный принцип применяется при рассмотрении НП в качестве авансового платежа НДФЛ. Иными словами, если у корпоративного налогоплательщика есть возможность уходить от уплаты НП, то данный налог будет удерживаться при выплате дивидендов акционеру (физическому лицу), поскольку корпоративный налогоплательщик не мог бы воспользоваться зачетом налога, удерживаемого с дивидендов.

Принцип удержания налога непосредственно в момент возникновения налоговой базы также говорит в пользу широкого применения удержания налога и, в частности, удержания НДФЛ в отношении платежей физлицам. Хотя удержание налога приводит к административным расходам налоговых агентов, эти расходы относительно незначительны для крупных компаний, которым

в любом случае необходимо вести соответствующую документацию для своих целей. И в целом удержание налога является высокоэффективным инструментом противодействия уклонению от налогов, а также экономит расходы физических лиц на исполнение требований налогового законодательства<sup>18</sup>.

#### 4.3. СОКРАЩЕНИЕ КОЛИЧЕСТВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Одним из значимых способов содействия налоговому администрированию является сокращение количества налогоплательщиков, которых нужно контролировать. Для реализации данного подхода, как правило, используется крупная необлагаемая НДС сумма и высокое значение порога для обязательной регистрации по НДС. Потери в доходах в связи с исключением из системы малых хозяйствующих субъектов относительно невелики, при этом экономятся значительные средства на налоговое администрирование (включая как государственные расходы, так и расходы налогоплательщиков на исполнение налоговых обязательств). Следует отметить, однако, что необлагаемая налогом сумма при НДС может усложнить удержание налога, а также что порог для НДС требует контроля за выручкой налогоплательщиков для того, чтобы от уплаты НДС освобождались только отвечающие требованиям налогоплательщики.

#### 4.4. СОКРАЩЕНИЕ РАСХОДОВ НА ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ДЛЯ МЕЛКИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Даже если мелкие налогоплательщики должны платить налог, их расходы на исполнение налоговых обязательств необходимо сократить до минимума без создания существенных возможностей для злоупотреблений. Реализация данной цели возможна с помощью использования упрощенных бланков деклараций НДС<sup>19</sup>, в том числе — в электронной форме, например через личный кабинет налогоплательщика, а также разрешив предприятиям малого бизнеса выбрать участие в режиме по налогу на малый бизнес

<sup>18</sup> Административные преимущества удержания налога приводятся в работе [44].

<sup>19</sup> То есть налоговая служба заполняет налоговую декларацию налогоплательщика, используя информацию от налоговых агентов, а налогоплательщик должен только проверить эту информацию и подтвердить ее, если она справедлива. Такая система работает, например, в Швеции и Дании.

(НМБ) с упрощенной системой учета. Необходимо понимать, однако, что использование вышеуказанных бланков сопряжено с рядом проблем и что расходы на исполнение по НМБ снижаются за счет возросших расходов государства на налоговое администрирование и более широких возможностей для уклонения от налогов (например, путем разукрупнения компании в целях соответствия статусу малого предприятия). Более того, возможность налогоплательщика выбирать между НМБ и обычным налоговым режимом может увеличить расходы на исполнение, поскольку налогоплательщики производят расчеты и выбирают то, что минимизирует их налоговые обязательства.

#### 4.5. ПРОГРАММЫ НАЛОГОВОЙ ГРАМОТНОСТИ И ОБЩЕСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ

Функционирование системы налогообложения и исполнения налоговых обязательств улучшаются, если общественность понимает принцип функционирования данной системы. В этой связи важное значение имеют следующие аспекты: реализация программы налоговой грамотности, предоставление возможностей для общества внести свой вклад в процесс налогового администрирования, а также обеспечение равенства между правами налогоплательщиков и налоговым администрированием. Авторы [45] показывают, что существенная часть исполнения налоговых обязательств имеет место благодаря негласному договору между налогоплательщиками и государством, в основе которого лежит доверие и «налоговая мораль». Для сохранения этого негласного договора необходимо, чтобы налоговые органы относились с уважением к налогоплательщикам и их правам и одновременно демонстрировали решительность в противодействии уклонению от уплаты налогов. Также необходимо наличие четких процедур по разрешению налоговых споров.

#### 4.6. КОМПРОМИСС МЕЖДУ АДМИНИСТРАТИВНЫМИ РАСХОДАМИ И РАЗМЕРОМ ШТРАФА ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

В стандартной экономической теории издержки (потенциального) преступника от нарушения закона зависят от вероятности быть уличенным в преступлении, а также от суровости наказания (см. [46]). Такую же аналогию можно провести в отношении уклонения от налогов. Поскольку дополнительные усилия по выявлению уклонения

от налогов могут стоить очень дорого, то можно предположить, что увеличение суровости наказания практически ничего не стоит. Такая логика говорит в пользу увеличения наказания за уклонение от уплаты налогов нежели усилий по его выявлению. Однако, как утверждает автор [44], такой подход может работать только в том случае, если налоговые администраторы не злоупотребляют налоговой системой, например вымогая взятки у налогоплательщиков. Кроме того, такое утверждение исключает непреднамеренные ошибки с обеих сторон. В более широком смысле существуют веские причины экономического и морально-этического характера для того, чтобы следить за тем, чтобы наказание соответствовало тяжести совершённого преступления (см., например, [47]).

## 5. ФИСКАЛЬНЫЙ ФЕДЕРАЛИЗМ

В такой большой стране, как Россия, важную роль играет децентрализация фискальных полномочий. В идеальном варианте необходимо предоставить широкую автономию местным органам по распоряжению своими доходами и расходами. Такая автономия может быть достигнута только в том случае, если региональные доходы приблизительно соответствуют региональным расходным обязательствам. Также важно, чтобы региональные органы власти имели полномочия самостоятельно устанавливать размер налоговой базы и налоговых ставок, что не наблюдается в России в отношении основных источников доходов региональных бюджетов. Однако перечень налогов, которые приносят более или менее существенные доходы, и налоговых полномочий, которые могут быть эффективно переданы на местный уровень, ограничен налогом с розничных продаж, налогом на недвижимость, налогом на малый бизнес и, возможно, НДС. Поскольку сбором всех налогов в России занимается федеральная налоговая служба, то, разумеется, есть возможность включить в этот перечень НП (что и было сделано) и, возможно, даже НДС. Однако передача регионам полномочий по НП проблематична по причине высокой волатильности доходов от этого налога, что не подходит для субнациональных бюджетов. Хотя доходы от НДС более устойчивы, между их сбором на местах и местной экономикой нет прочного взаимодействия, что в основном связано с нулевой ставкой на экспорт, а также с тем, что место регистрации налогоплательщика может отличаться от места фактического осуществления деятельности.

Однако канадский опыт демонстрирует возможность администрирования двойной системы НДС, где общегосударственный НДС сочетается с адресным региональным НДС. И тот и другой НДС может администрировать государственная налоговая служба (хотя в Канаде это делается иначе).

Однако региональные налоги с розничных продаж администрировать легче, чем региональный НДС. По сути, с точки зрения фискального федерализма налог с розничных продаж можно предпочесть НДС. Главное с этой точки зрения преимущество налога с розничных продаж заключается в том, что основная часть поступлений от этого налога формируется за счет потребления в том же регионе, где он собирается (а НДС — в основном за счет производства). То есть имеет место четкая связь между налоговой базой и экономической деятельностью в пределах региона, что является желательной характеристикой для региональных налогов. Еще одно преимущество налога с розничных продаж над НДС, взимаемого в месте потребления товаров и услуг, заключается в том, что администрирование налога с продаж не требует возмещения для экспорта.

Однако у налога с продаж есть и существенные недостатки, один из которых в том, что от него легче уклоняться путем неотражения продаж в бухгалтерской отчетности. Помимо этого, налог с розничных продаж может привести к каскадному эффекту, когда какой-либо товар может использоваться либо как промежуточный товар, либо как товар конечного потребления, в зависимости от того, кто его покупает (например, автопокрышки, закупаемые шиномонтажной мастерской или приобретаемые частным автовладельцем). Чтобы избежать эффекта каскадности, необходимы серьезные административные меры, такие как регистрация всех компаний в целях взимания налога с розничных продаж и их мониторинга. Когда одна компания продает товары какой-либо зарегистрированной компании, она не взимает налог с продаж и поэтому каждый корпоративный покупатель должен представить доказательства своей регистрации для налогового учета налога с продаж при осуществлении закупок у другой компании. В отдельных случаях такая процедура может быть весьма затратной. Данный тип верификации не требуется для НДС. Можно предположить, что сбор НДС с каждой транзакции делает более затруднительным уклонение от НДС, чем от налога с розничных продаж.

В целом, хотя НДС и налог с розничных продаж идентичны по экономическому содержанию, нельзя сделать однозначного

вывода относительно того, какой из них легче в плане администрирования и исполнения законодательства. Конрад [48] фактически утверждает, что оба типа налогов схожи в плане издержек налогового администрирования. Мы отмечаем, однако, что, насколько нам известно, в новейшей истории ни в одной стране или регионе ставки налога на розничные продажи не приближались к 20%, что общепринято в отношении НДС.

Другим подходом к сближению региональных доходов с региональными расходными обязательствами могло бы быть принятие государством на себя ряда переданных регионам расходных обязательств. Однако это сопряжено с определенными проблемами.

## 6. Учет влияния глобализации<sup>20</sup>

Администрирование подоходных налогов усложняется за счет возросшей мобильности товаров, услуг, информации и факторов производства (в частности, капитала, но в какой-то мере и рабочей силы). Это говорит о том, что роль налогов на потребление должна стать более значимой, чем это было бы в иных обстоятельствах, поскольку, как правило, легче определить место потребления, чем место происхождения дохода. Тем не менее значимость НП при наличии конкурентных ставок сохраняется как минимум по двум причинам: во-первых, данный налог обеспечивает значительные налоговые поступления от доходов от иностранного капитала, а также от экспортеров, которые получают возврат НДС (доход, который был бы упущен при отсутствии НП), во-вторых, иностранные инвесторы могут производить вычет уплаты НП из своего налогового обязательства в странах происхождения. При этом необходимо, чтобы в НП учитывались международные аспекты. Одно из следствий состоит в необходимости использовать правила недостаточной капитализации во избежание эрозии налоговой базы НП посредством конвертации прибылей в выплату процентов в офшорные юрисдикции.

Глобализация также подчеркивает особую значимость правил трансфертного ценообразования.

В заключение следует отметить, что растущая глобализация приводит к усилению императивности и необходимости обеспечения обмена информацией с налоговыми службами разных стран.

<sup>20</sup> См. [39] для более детального обсуждения.

## МИФЫ О РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Действующая российская налоговая система «представляет собой в основном современный налоговый режим (как минимум по форме, но не всегда по содержанию), включая налог на добавленную стоимость (НДС) взимаемый по методу начислений, налог на доходы физлиц с плоской ставкой, налог на прибыль предприятий на основе метода начислений в соответствии с российской формирующейся системой финансового учета и отчетности, акцизные сборы, тарифы, а также сырьевые платежи». Данная система имеет соответствующую нормативно-правовую базу и показала достаточно хорошие результаты в плане генерации доходов. Система налогового администрирования также совершенствуется, особенно в последние десять лет. Отмечаемый всеми существенный недостаток системы — существование экспортной пошлины на нефть — в ближайшее время будет исправлен (см. [49]). Хотя, несомненно, есть над чем еще работать и в других сферах, во многих случаях можно утверждать, что в краткосрочной перспективе политико-экономические соображения и потребность в стабильности системы перевешивают выгоды от роста эффективности, которые могут быть получены посредством существенного реформирования. Например, налог

на имущество в его сегодняшнем виде не приносит существенных поступлений. Это отчасти связано с тем, что в России многие налогоплательщики с низким уровнем дохода являются собственниками относительно дорогой недвижимости, полученной в собственность благодаря приватизации ранее принадлежавшего государству жилья. В данной ситуации требуются существенные налоговые освобождения, в частности для лиц с низким уровнем дохода, которые сокращают налоговую базу. Эффективность требует упразднения или по меньшей мере резкого сокращения таких освобождений, но это можно сделать только в отдаленной перспективе во избежание неоправданно крупных экономических и социальных проблем. Можно рекомендовать ряд изменений в налогообложении нефти и природного газа (например, введение налога на сверхприбыль с одновременным сокращением и некоторыми изменениями в налоге на добычу полезных ископаемых), но в этом случае стабильность в налоговой сфере, вероятно, важнее в краткосрочном или даже среднесрочном периоде. При этом есть ряд изменений, которые можно рекомендовать даже в краткосрочной перспективе, в числе которых значительное понижение порога соответствия критериям специального налогового режима для малых предприятий.

Таким образом, с точки зрения отмеченных выше принципов, по сравнению с другими странами налоговая система России выглядит если не «идеальной», то вполне конкурентоспособной. Поэтому мы считаем, что по крайней мере в среднесрочном периоде (до 2025 г.) целесообразно сохранение ее основных параметров в неизменном виде. В этот период, безусловно, допустима «тонкая настройка» по каждому из налогов, но пересмотр основных параметров налоговой системы и конструкции основных налогов целесообразно осуществлять лишь в долгосрочном периоде. Между тем в настоящее время в России ведутся многочисленные дискуссии о необходимости реформирования налоговой системы (см. Приложение). Эти предложения, от радикальных до мелких, базируются на ряде устоявшихся представлений, или «мифов», о российской налоговой системе, зачастую — не совсем верных. Ниже мы рассмотрим ряд подобных «мифов», проанализировав соответствующие аргументы авторов и оценив их с точки зрения описанных выше теоретических подходов и нашего видения устройства «идеальной налоговой системы» для Российской Федерации.

## **МИФ 1. НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА В РОССИИ НЕПОМЕРНО ВЫСОКА, НАЛОГИ ПРЕПЯТСТВУЮТ ИНВЕСТИЦИЯМ**

Важнейший вопрос, с которого часто начинаются дискуссии о налогах — это уровень налогообложения в России. Существует мнение, что этот уровень непомерно высок и является препятствием для экономического развития.

Анализ влияния уровня налогообложения предприятий на их деятельность и инвестиционные решения, особенно международные сопоставления в этой сфере, — одна из наиболее важных сфер изучения проблем налогообложения. Корпоративные налоговые режимы весьма сложны и значительно отличаются друг от друга в разных юрисдикциях и в рамках различных видов налогообложения капитала. Невозможно просто провести сравнительный анализ уровней налогообложения, необходимо учесть ставки амортизационных отчислений для целей налогообложения, наличие специальных налоговых режимов, другие формы налогов на капитал — налоги на имущество, налоги на капитал, налоги на передачу капитала и пр., а также наличие налоговых льгот, каникул и т.п. Налогообложение прибыли в этом отношении может быть устроено очень разнообразно, поэтому для облегчения задачи межстранового и межотраслевого сопоставления уровня налоговой нагрузки разработаны концепции предельной эффективной налоговой ставки (METR) [50] и средней эффективной налоговой ставки (EATR) [51].

*Предельная эффективная налоговая ставка (METR)* показывает реальный уровень ставки налогообложения единицы дохода от капитала, который является предельным для инвестирования. METR является также измерителем общих искажений в доходности капитала, которые налагаются на предпринимателей. Важно подчеркнуть, что METR отражает только налоги, которыми облагается доход на капитал. Другие налоги, взимаемые с иных расходов на производство, такие как налог на труд, НДС, акцизы, не находят своего отражения в METR. Эти налоги, безусловно, влияют на экономические условия ведения бизнеса, но их влияние проявляется через изменение стоимости трудовых ресурсов, или параметров спроса в стране, но не изменяет доходность предельных инвестиций. Таким образом, при международных сопоставлениях METR показывает, в какой стране или отрасли выгоднее расширять существующий бизнес, т.е. предельная эффективная налоговая ставка показывает, насколько налогообложение увеличивает доналоговую

норму рентабельности, требуемую для окупаемости инвестиций, при расширении производства.

*Средняя эффективная налоговая ставка* (ЕАТР) показывает среднюю фактическую ставку налогов по отношению к прибыли до налогообложения за период реализации проекта, т.е. сопоставления чистой приведенной стоимости (NPV) денежных потоков при наличии и в отсутствие налогообложения. При международных сопоставлениях данный показатель показывает, в какой стране выгоднее реализовывать новый инвестиционный проект.

Современный подход к расчету METR и ЕАТР позволяет учесть различия в налогообложении, возникающие при выборе различных активов для вложений, источников финансирования инвестиций, в случае изменения макроэкономических условий или налоговой политики как внутренней, так и международной [52].

Вывод формулы METR является достаточно сложным, но идея заключается в следующем: пусть минимальный требуемый уровень доходности равен 10%, для этого доходность инвестиций до налогообложения должна составить 15%. METR в таком случае равна  $33,33\% <(0,15-0,10)/0,15>$ . METR, таким образом, измеряет долю дохода до налогообложения, необходимую для того, чтобы возместить расходы на инвестирование. Отметим, что величина METR в 33,33% может значительно отличаться от установленной законом ставки корпоративного налога в связи с наличием налоговых освобождений, льгот, ставок амортизационных отчислений для целей налогообложения и пр. В целом чем выше METR (т.е. чем сильнее налоговые искажения), тем:

- выше установленные законом ставки корпоративного налога;
- ниже уровень амортизационных отчислений в целях налогообложения;
- ниже налоговые стимулы, например инвестиционные налоговые кредиты;
- ниже доля инвестиций, финансируемых с помощью налоговых льгот и вычетов.

Различные методологии расчета основываются на принятии разного рода допущений, которые подчинены тем целям, которые ставят перед собой исследователи. В зависимости от этого те или иные факторы наделяются большим удельным весом при расчетах.

В работах Оксфордского центра налогообложения бизнеса (СВТ) и Центра Европейских экономических исследований (ZEW)

построение теоретической модели для вычисления средней и предельной эффективных налоговых ставок основывается на методологии Деверо—Гриффита [51]. Стандартный подход рассматривает однопериодное изменение основного капитала: т.е. максимизирующая свою стоимость фирма в первом периоде увеличивает свой капитал на 1 ед., а в конце второго периода уменьшает его до исходного уровня.

Обычно рассматриваются три источника финансирования: нераспределенная прибыль, новый капитал и заимствования. При финансировании за счет нераспределенной прибыли, в первом периоде затраты на инвестицию с точки зрения акционера составляет 1 ед. ожидаемых дивидендов; при финансировании за счет нового капитала, в первом периоде издержки акционера на приобретение новых акций также составят 1 ед. Во втором периоде эти акции выкупаются таким образом, что общее количество размещенных акций не изменяется, а оставшиеся средства направляются на выплату дивидендов акционеру. Следовательно, при отсутствии подоходного налога между этими двумя способами финансирования нет разницы. В случае долгового финансирования издержки акционера равны нулю, а долг с процентами по нему погашаются в конце второго периода; как и в случае финансирования за счет нового капитала, оставшиеся средства снова распределяются в виде дивидендов.

Данный подход позволяет вычислить METR и EATR для любой налоговой системы, уточняя способы начисления амортизации и расчета других вычетов и налогов.

Подходящие для международного сравнения результаты расчетов METR и EATR доступны на сайте СВТ для 48 стран (включая ОЭСР и G20) на период 1983–2017 гг. (для бывших социалистических стран—с 1990 г.) В этих расчетах использованы данные о номинальных ставках налога на прибыль, правилах амортизации различных типов активов и методах оценки запасов. Кроме того, расчеты сделаны при общих предположениях об экономической амортизации различных типов активов (машины и оборудование—17,5%, здания—3,1%, нематериальные активы—15,35%) и пропорции, в которой они используются в инвестиционных проектах (машины и оборудование—25,6%, здания—24%, нематериальные активы—8,7%, запасы—41,7%), об источниках финансирования (35%—заимствования, 65%—из собственного капитала) и об ожидаемых макроэкономических показателях (инфляция—2,5%, реальная ставка процента—5%, доналоговая норма рентабельности—20%).

Полученные СВТ значения средней и предельной эффективных налоговых ставок за 2017 г. приведены на рис. 1 ниже.

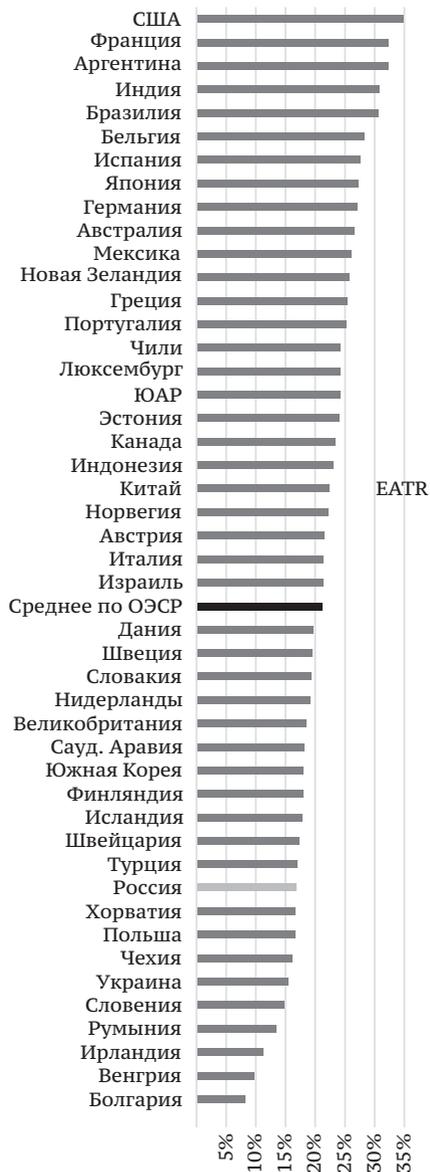


Рис. 1а. Значения EATR по выборке стран СВТ в 2017 г.

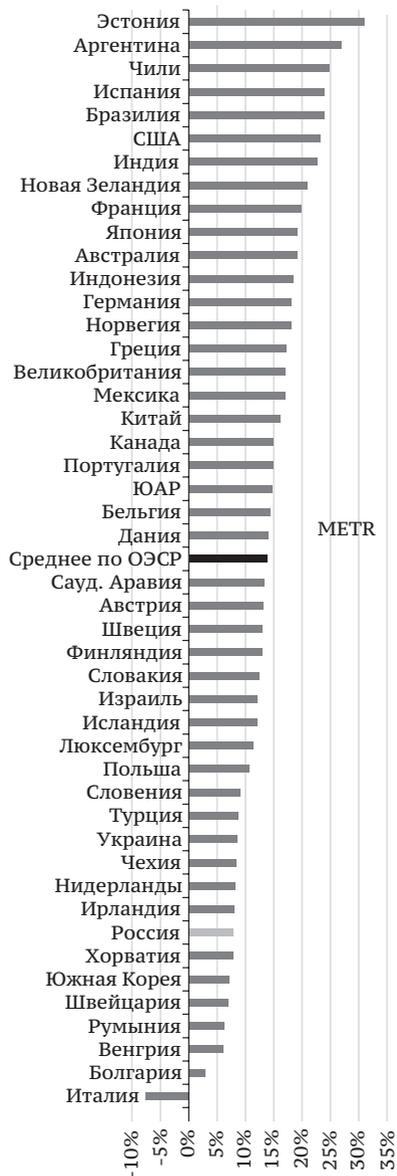


Рис. 16. Значения METR по выборке стран СВТ в 2017 г.

Результат такого сопоставления показывает, что Россия находится в числе стран с наиболее низким уровнем налогообложения прибыли компаний. В 2017 г. средняя эффективная налоговая ставка в России равна 16,7% (в среднем по ОЭСР 21,6%), а предельная эффективная ставка налога составляет 7,9% (в среднем по ОЭСР 13,9%).

Заметим, что полученный результат существенно зависит от выбора значений указанных выше исходных параметров: используемых активов, источников финансирования и макроэкономических условий. Видимо, здесь не было учтено, насколько они различаются в разных странах, однако выбор других значений для этих параметров приводит к изменению результатов. Например, если положить долю затрат на машины и оборудование в инвестиционном проекте равной 65%, та же методика дает меньшее значение METR для некоторых стран, в частности для США — 10,8% [53].

Как показано на рис. 2, за анализируемый период с 1994 по 2017 г. данные показатели налоговой нагрузки на прибыль в России сильно снизились (особенно METR).

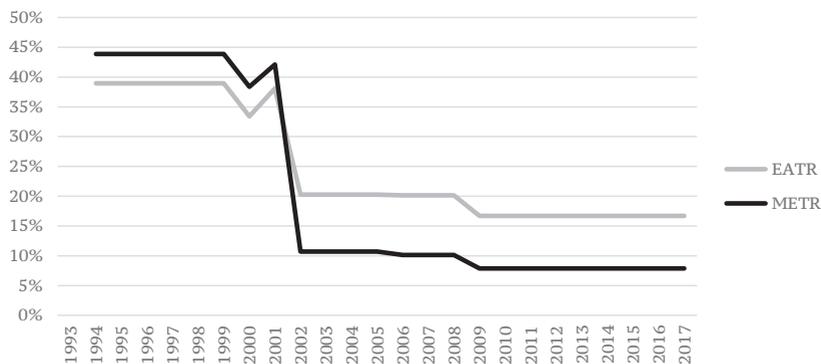


Рис. 2. Динамика EATR и METR в России за 1994–2017 гг.

Важно заметить, что полученные СВТ результаты расчетов эффективных ставок налога на прибыль для России также вызывают вопросы, поскольку приведенные ими исходные параметры налога, взятые для расчета, имеют ряд неточностей:

- 1) Неправильные налоговые ставки в 1993 г. (32%, на самом деле — 35%), и в 1999 г. (35%, на самом деле — 30%);
- 2) Указанный в 2001–2017 гг. метод оценки запасов LIFO не применяется с 2015 г.;
- 3) Срок полезного использования машин и оборудования начиная с 2002 г. не указан.

В рамках использованного метода оценки эффективных ставок не учитывается снижение ставки налога на прибыль субъектами РФ, правила переноса убытков, предоставление различных льгот (например, действовавшая до 2002 г. инвестиционная льгота позволяла сократить налог в два раза), а также налогообложение имущества. Однако все эти параметры могут быть добавлены в модель в отдельном исследовании.

**Вывод: Налоговые условия для реализации инвестиционных проектов в экономике России как минимум не хуже, чем в большинстве стран — членов ОЭСР и БРИКС. Эффективные ставки налогов на прибыль в России достаточно низки, уровень налоговой нагрузки на прибыль достаточно комфортен для бизнеса, поэтому дальнейшее снижение ставки налога на прибыль не может рассматриваться как инструмент стимулирования инвестиционной деятельности и создания новых производств. В этой связи с точки зрения возможных налоговых маневров предпочтительным является снижение ставки налогов на труд (страховых взносов), а не налога на прибыль.**

## **Миф 2. Импортные пошлины должны защищать российского производителя**

Налоги на внешнеэкономическую деятельность уже несколько столетий вызывают острые дискуссии между сторонниками свободной торговли и сторонниками протекционизма. В рамках обсуждения этих вопросов следует прежде всего проанализировать механизмы влияния либерализации торговли, т. е. снятия различных торговых ограничений, на страны, в том или ином виде ее осуществляющие. При обсуждении этого вопроса, как правило, внимание акцентируется на том, что эти ограничения являются, прежде всего, «торговой защитой», то есть мерами, обеспечивающими более благоприятные условия функционирования отечественных производителей.

Однако часто не принимается во внимание то обстоятельство, что одновременно создаются менее благоприятные условия для отечественных потребителей.

Действительно, если рассмотреть такую весьма распространенную меру протекционизма, как таможенный тариф (импортные пошлины), то его использование на уровне, например, 10%, увеличивает стоимость импортируемой продукции примерно на 10% (по крайней мере для открытой экономики, не способной в силу своих размеров влиять на мировые цены — случай России), что делает отечественное производство похожего товара более конкурентоспособным. В этом случае потребители покупают отечественные и импортные товары по завышенной цене и в меньшем объеме, по сравнению с ситуацией, которая имела бы место в отсутствие импортного тарифа. При запретах и ограничениях импорта механизм потерь примерно тот же: отсутствие импортной конкурирующей продукции вынуждает покупать отечественные товары по более высоким ценам, что снижает благосостояние потребителей [54], [55], [56]. Все более активно используемые в последнее время нетарифные ограничения (действующие в том числе и внутри ЕАЭС), например так называемые ветеринарные, санитарные и фитосанитарные меры, во многих случаях ограничивают доступ на внутренний рынок иностранных поставщиков, что вызывает аналогичные потери благосостояния потребителей [57].

Любой ресурс, который используют те или иные экономические агенты, будь то потребители, производители или правительство, является ограниченным. Создание более благоприятных условий для внутренних производителей с помощью каких-либо торговых ограничений возможно только за счет перераспределения ресурсов от других экономических агентов. Защита отечественного производителя в контексте торгового протекционизма возможна лишь единственным способом — за счет потерь потребителей. Причем среди потребителей больше всего от налогообложения импорта страдают наиболее бедные домохозяйства, поскольку, во-первых, наибольшие тарифы, как правило, устанавливаются на продукты питания и сельскохозяйственную продукцию, которые в корзине потребления малообеспеченных граждан занимают большую долю, чем у обеспеченных [58], [59]; во-вторых, бедные гораздо меньше потребляют туристических услуг за рубежом и не имеют возможности покупать за границей товары беспошлинно [60].

Таким образом, либерализация торговли обеспечивает трансферт дохода в пользу бедных слоев населения.

В последнее десятилетие, которое было отмечено завершением переговорного процесса присоединения России к ВТО (само присоединение было окончательно оформлено в 2012 г.) и формированием Евразийского экономического союза (Договор о ЕАЭС вступил в силу 1 января 2015 г.) в Российской Федерации последовательно снижался средневзвешенный импортный тариф, причем как на сельскохозяйственную, так и на промышленную продукцию. В период с 2010 по 2018 г. средневзвешенная ставка применяемого импортного тарифа в России снизилась с 12,4 до 4,8%, в том числе на сельскохозяйственную продукцию — с 32,1 до 13,8%, на промышленные товары — с 11,0 до 4,2% (рис. 3).

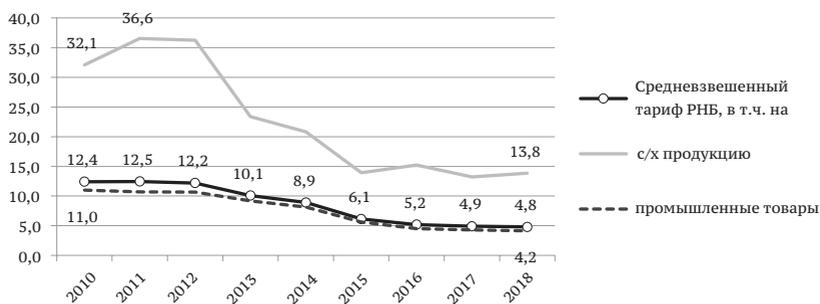


Рис. 3. Динамика средневзвешенного применяемого импортного тарифа России в 2010–2018 гг.

Источник: ИТС (Market Access Map).

При этом в соответствии с рис. 4 объемы импортных пошлин, поступивших в федеральный бюджет России, выросли с 9,8 млрд долл. США в 2006 г. до 14,9 млрд долл. США в 2016 г., главным образом за счет роста стоимостных объемов импортируемой продукции. В 2017 г. значение этого показателя снизилось до 12,5 млрд долл. США. Доля импортных пошлин в российском ВВП изменилась с 1,3% в 2006 г. до 0,6% в 2017 г.

То, что торговый протекционизм отечественного производителя происходит за счет потерь потребителей — это не единственная,

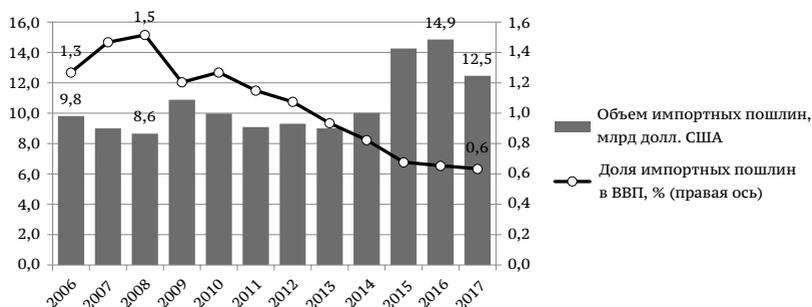


Рис. 4. Доходы федерального бюджета РФ, связанные с импортом (импортные пошлины), в 2006–2017 гг.

Источник: Министерство финансов РФ, Росстат, Банк России.

точнее, не главная проблема. Использование импортного тарифа создает три основных статических эффекта: выигрыш производителей за счет снижения конкурентоспособности иностранных поставщиков; выигрыш государства за счет получения в бюджет доходов от импортных пошлин; потери потребителей за счет более высоких цен на покупаемую продукцию [61], [62]. Очень важный результат экономической теории, проверенный на эмпирических данных, заключается в том, что совокупный выигрыш государства и производителей всегда меньше потерь потребителей [67], [103], [104], [105], [106]. Импортный тариф, как любой налог, вызывает невосполнимые потери общественного благосостояния: импортная пошлина снижает спрос на товары из-за повышения цены, а собираются пошлины не с того объема продукции, который мог бы быть куплен в отсутствие торговых ограничений, а именно с фактического объема импорта, поставляемого при данном уровне протекционизма [67], [103], [104], [105], [106].

Таким образом, торговые ограничения неизбежно порождают потери потребителей, не компенсируемые выигрышем производителей и доходами государства, а вся экономическая система лишается части своего ресурса за счет неэффективности.

Именно в минимизации этой неэффективности и состоит основной экономической смысл многосторонней либерализации торговли в рамках ВТО, а также заключения двусторонних и многосторонних соглашений о свободной торговле: каждый участник

с точки зрения благосостояния своей экономической системы выигрывает от такой либерализации, причем выигрыш достигается даже в случае одностороннего снятия торговых ограничений, а в долгосрочной перспективе именно протекционизм вредит национальным интересам. Аналогичные рассуждения справедливы и для интеграции внутри любого союза: снятие взаимных торгово-экономических ограничений внутри ЕАЭС, сокращая неэффективность, высвобождает дополнительные ресурсы, которые распределяются между участниками, увеличивая тем самым конкурентоспособность интеграционного объединения. К сожалению, внутри ЕАЭС это делается не так быстро, как хотелось бы.

Другая содержательная интерпретация выигрыша от свободной торговли представлена, например, в [64] и заключается в следующем. С экономической точки зрения международная торговля представляет из себя способ производства и одну из форм технологии. Так, например, в России можно рассмотреть две «технологии» получения различных товаров, например автомобилей. Первая известна: производство по полному или сборочному циклу. Вторая — обмен зарубежными автомобилями, например из Германии на отечественные товары. Торговая политика, заключающаяся в использовании импортных пошлин на автомобили, неизбежно дискриминирует «производителей» автомобилей вторым способом, перераспределяя ресурсы в пользу производителей первым способом. Причем это перераспределение сопровождается ростом неэффективности: часть ресурса просто «теряется» при таком трансферте, увеличивая общие затраты российской экономики на получение заданного количества автомобилей.

В долгосрочной перспективе либерализация торговли увеличивает благосостояние. В краткосрочной — могут иметь место потери значительных объемов производства отдельных отраслей из-за того, что облегчение доступа иностранных товаров на внутренний рынок делает их менее конкурентоспособными. Политический процесс везде далек от совершенства, а производители всегда имеют большее влияние на принятие решений, чем потребители. В этом смысле Россия и другие страны ЕАЭС, конечно, не являются исключениями: в ЕС и в США, например, очень большое влияние на торговую политику оказывают сельскохозяйственные и металлургические лоббисты [65], [66].

Известный аргумент защиты молодой развивающейся отрасли заключается в необходимости защищать тарифными или нетарифными мерами некоторый сектор промышленности до тех пор, пока

он не станет конкурентоспособным на мировых рынках. Однако оправданно это только в случае, если отрасль развивается быстрее мировых конкурентов при небольшом начальном отставании.

На практике же, как правило, протекционизма добиваются наиболее неконкурентоспособные секторы, защита которых искусственным образом порождает стимулы для перетока капитальных и человеческих ресурсов из конкурентоспособных отраслей. Не имея стимулов к росту производительности, промышленники начинают тратить ресурсы не на повышение конкурентоспособности, а на политическое лоббирование — известное в политэкономии явление, называемое «поиски ренты» [67], [68], [69]. Кроме того, следует учитывать, что высокий уровень торговых барьеров создает дополнительные коррупционные риски на таможне [70], [71].

Еще одно опасение противников либерализации торговли: после ослабления протекционизма реализация сравнительных преимуществ и неминуемо возникающая специализация вырождается в то, что в России останутся только нефтегазовая промышленность и сектор услуг, а все остальные отрасли погибнут. Этот аргумент также несостоятелен, так как доходов от имеющихся нефтегазовых ресурсов просто не хватит для покрытия потребностей населения в различных промышленных товарах (Россия относительно не так богата ресурсами, как, например, ОАЭ или Саудовская Аравия), а потребность нефтегазового сектора в рабочей силе не превышает нескольких процентов от общего числа занятых.

Убедительным доводом против скептического отношения к либерализации торговли служит тот факт, что за период бурного роста российской экономики с 2000 по 2007 г. инфляция в России была намного выше инфляции в США и в ЕС, что, вместе с падением рубля со среднегодового значения около 28,1 руб./долл. до 25,6 руб./долл., означает, что цены на российские товары росли значительно быстрее цен на импортируемые товары, если рассчитывать эти цены в одной валюте. За этот период реальное укрепление рубля составило около 75% (среднегодовой темп роста 8,2%), то есть примерно на столько снизилась относительная конкурентоспособность отечественного производства и при этом никакой катастрофы не произошло. Напротив, именно торгуемые сырьевые секторы показали наибольший темп роста промышленного производства.

В 2008–2009 гг. рубль ослаб и импорт подорожал относительно отечественной продукции, однако в дальнейшем, с 2009 по 2013 г. реальный курс укрепился на 18,3%, после чего ослабевал вплоть до 2016 г. включительно (делая импорт относительно более дорогим). В любом случае с учетом того, что в настоящее время средневзвешенный тариф составляет около 5%, конечный уровень связывания, согласованный на переговорах о присоединении России к ВТО, варьируется от 4,9% на минерально-сырьевые товары до 18,7% на продукты животного происхождения, импортные пошлины имеют крайне незначительное влияние на искажение относительной ценовой конкурентоспособности отечественных товаров по сравнению с колебаниями обменного курса. В этой связи утверждение об экономическом коллапсе даже при полном обнулении импортного тарифа представляется неверным.

Как показывают теория и мировой опыт, либерализация торговли не влечет за собой катастрофических экономических последствий, является выгодной в долгосрочной перспективе, хотя и рассматривать ее как главный инструмент решения экономических проблем также не следует.

**Вывод: Движение к отмене нетарифных барьеров внутри ЕАЭС, многосторонняя либерализация торговли по отношению к странам остального мира через снижение импортного тарифа в соответствии с обязательствами в ВТО, а также преференциальная либерализация с помощью соглашений о свободной торговле с третьими странами — источники потенциального увеличения благосостояния России, способного привести к экспортоориентированному развитию за счет роста производительности и снижения издержек отечественной промышленности, а не за счет увеличения цены импортной продукции с помощью инструментов торгового протекционизма.**

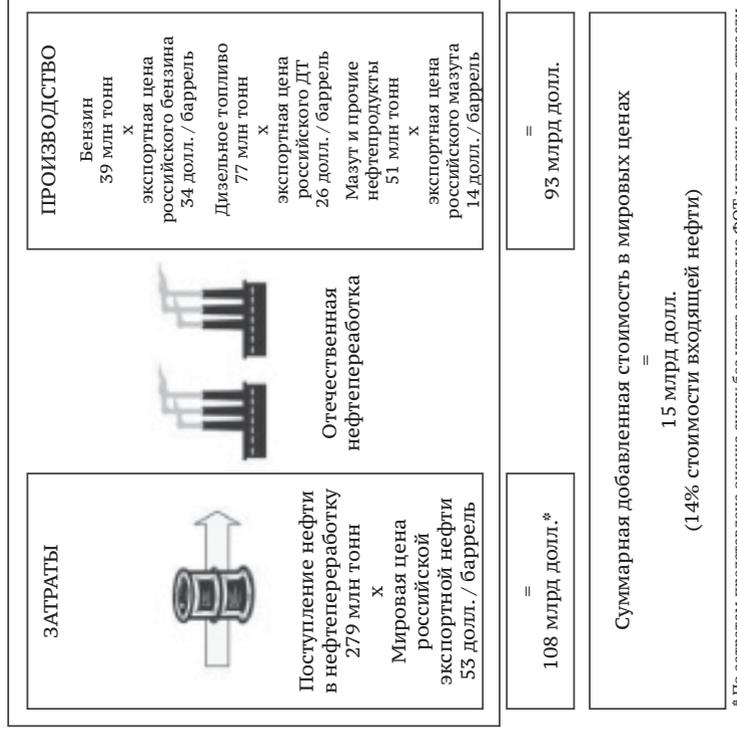
**Миф 3. ЭКСПОРТНЫЕ ПОШЛИНЫ ОБЕСПЕЧИВАЮТ НИЗКИЕ ВНУТРЕННИЕ ЦЕНЫ НА ЭНЕРГОНОСИТЕЛИ, СПОСОБСТВУЮЩИЕ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ**

В России до сих пор действует система экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты, представляющая собой (1) механизм получения

государством рентных платежей и (2) способ удержания внутренних цен на облагаемые товары на более низком уровне, чем цены на мировом рынке (с учетом транспортных расходов). Аргументом сторонников этой системы является утверждение о том, что в стране, добывающей нефть, не должно быть высоких цен на нефтепродукты, а низкие цены позволяют обеспечить конкурентоспособность российской экономики. Этот тезис представляется в корне ошибочным как с теоретической, так и с практической точки зрения. Заниженные по сравнению с мировым рынком цены на нефть подают неправильные сигналы отечественной нефтепереработке: входящая субсидия, образуемая за счет низких внутренних цен на нефть, не используется для повышения технологической эффективности (что крайне актуально для российского рынка: средняя глубина переработки в России составляет лишь 81,3%, в то время как в США — 96%) и очень слабо передается дальше в экономику в виде низких цен на нефтепродукты. Уже ряд десятилетий отечественная нефтепереработка производит отрицательную добавленную стоимость при расчете финансового результата в мировых ценах (рис. 5) [72], [73]. Гипотетически если нефть, поступающую на нефтеперерабатывающие заводы, продать за рубеж, то на вырученные средства можно купить весь портфель производимых нефтепродуктов, при этом после покупки останется дополнительный объем средств, эквивалентный примерно 15% стоимости входящей нефти (или около 1,5% ВВП).

Об эффективности экономической политики по субсидированию конечных потребителей нефтепродуктов за счет искусственно заниженных относительно мировых цен на нефть можно было бы говорить в том случае, если бы розничные безналоговые цены на нефтепродукты в России также были низкими. Однако это не так, что иллюстрирует сравнение с ценами в ЕС и США. Можно показать, что безналоговые цены на бензин (цены за вычетом косвенных налогов) в ЕС и США довольно близки и составляют порядка 0,6 долл./литр, для России же соответствующее значение ниже, но незначительно — около 0,5 долл./литр<sup>21</sup>. Таким образом,

<sup>21</sup> Розничные цены на автомобильное топливо в странах Европейского союза (для анализа рассматривались данные по ведущим странам ЕС: Германии, Франции, Великобритании и др.) в долларовом выражении превышают российские цены в 2,5–2,8 раза, в США — примерно на 25%. При этом европейские страны отличаются наиболее высоким уровнем налоговой нагрузки; в среднем



\* По затратам представлена оценка снизу без учета затрат на ФОТ и прочих затрат отрасли

Рис. 5. Иллюстрация производства отгружаемой добавленной стоимости в отечественной нефтепереработке (в ценах 2017 г.)

несмотря на то, что внутренняя цена на нефть в России<sup>22</sup> ниже европейской примерно на 40%, российские цены на нефтепродукты ниже цен в ЕС только примерно на 15%.

Причина того, что сниженная за счет действия экспортной пошлины внутренняя цена на нефть не транслируется в низкую внутреннюю цену нефтепродуктов, состоит в том, что существенная часть такой неявной субсидии остается в нефтеперерабатывающей отрасли и идет на финансирование неэффективных производственных процессов (рис. 6).

Из расчетов следует, что конечные потребители нефтепродуктов, и промышленность, и население, получают относительно небольшую субсидию за счет заниженных относительно мировых цен на продукцию нефтепереработки — порядка 0,2–0,3% ВВП суммарно. Для нефтехимической отрасли заложенная в низких ценах на нефть субсидия составляет около 0,15% ВВП.

В то же время размер субсидии, неявно заложенной в заниженную относительно мировой цену на нефть, которую получает российская нефтеперерабатывающая отрасль (за вычетом величины, которую государство возвращает в виде сборов вывозных пошлин на нефтепродукты), составляет около 0,9% ВВП. Таким образом, механизм взимания экспортных пошлин приводит не к субсидированию потребителей энергоресурсов, а в основном к субсидированию отечественных НПЗ за счет природной ренты, принадлежащей обществу (государству), которая должна собираться в бюджет.

Следует также отметить, что низкие цены на нефть и другие энергоносители, как правило, снижают стимулы к энергосбережению и повышению энергоэффективности производства. В долгосрочной перспективе это приводит к снижению конкурентоспособности отечественной промышленности на мировом рынке. Таким образом, попытка государственной поддержки потребителей нефтепродуктов за счет заниженных цен на энергоносители не только неэффективно реализуется (большая часть субсидии не доходит

по странам ЕС доля косвенных налогов в конечной цене бензина на текущий момент составляет около 60%. По данным ФАС, составляющая налогов в конечной цене автомобильного топлива составляет около 65% (при этом вклад косвенных налогов в этот показатель — порядка 25 п.п.).

<sup>22</sup> В связи с тем что большая часть продаж сырой нефти на внутреннем рынке осуществляется внутри отдельных ВИНК, показатель является модельно-расчетным; используются внутренняя безналоговая цена производителей на нефть в России и мировая биржевая цена нефти без налогов.

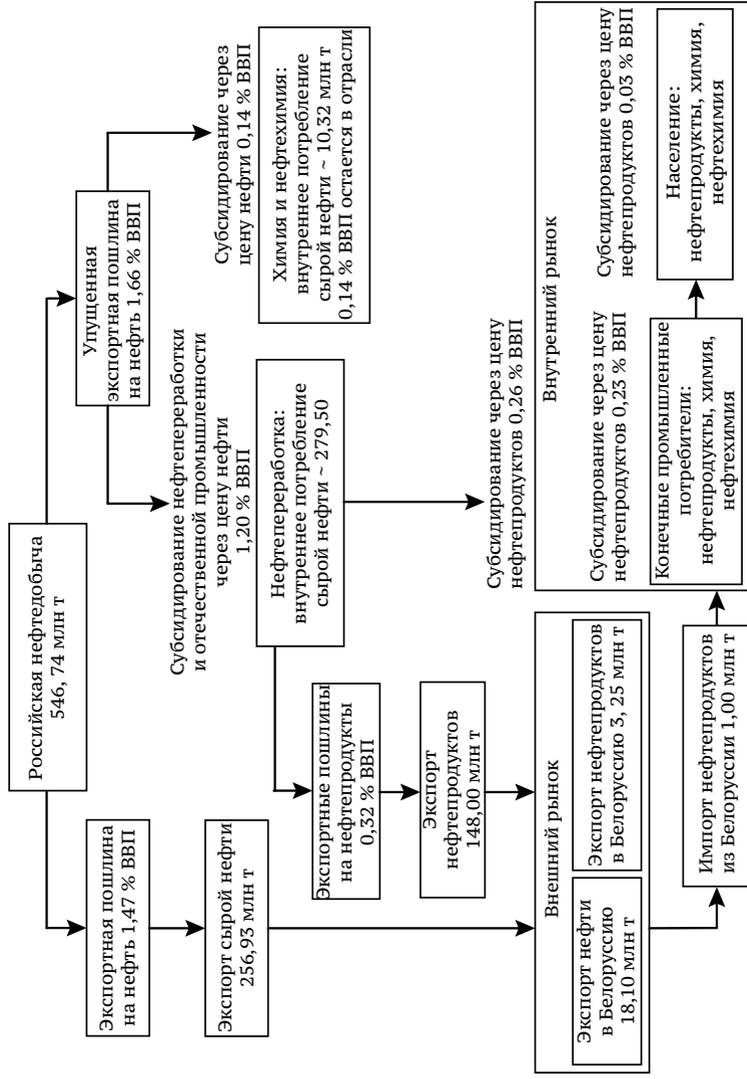


Рис. 6. Распределение субсидии, получаемой экономикой за счет заниженных цен на нефть (в ценах 2017 г.; среднегодовая цена Urals — около 53 долл. / барр.)

до адресатов), но и в конечном итоге приводит к отрицательному эффекту для производительности промышленного сектора.

*Основные направления развития налоговой системы нефтяной отрасли до настоящего времени (по состоянию на конец 2018 года)*

В 2002 г. в России был введен налог на добычу полезных ископаемых, главной целью которого было введение единой (недифференцированной) повышенной ставки роялти, которая заменила платежи за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциз на нефть и газовый конденсат [74]. Экспортную пошлину на данном этапе также привязали к уровню мировых цен на нефть; кроме того, были введены пониженные тарифы на вывоз нефтепродуктов — это было сделано для поддержки отечественной переработки нефти и стимулирования экспорта нефтепродуктов, а не сырой нефти. Тем не менее нефтяные компании нашли простой способ сократить налоговую базу, получив пониженные экспортные пошлины: наращивание низкозатратного производства продуктов первичной переработки нефти (в основном мазута). Таким образом, несмотря на то что экспорт нефтепродуктов в целом увеличился, эффективность производства и глубина переработки нефти, по сути, не изменились.

В дальнейшем были предприняты попытки совершенствования действующей системы налогообложения. Был осуществлен переход к системе пошлин, учитывающей глубину переработки нефти и поощряющей выпуск светлых нефтепродуктов. Новая система экспортных пошлин была предложена в 2011 г. и получила название «60–66–90» (по уровням пошлин, которые предполагалось достичь — на нефть, нефтепродукты от уровня пошлин на нефть соответственно). Однако к 2014 г. стало ясно, что до конца 2015 г. план по комплексной модернизации отрасли, по итогам которого должно было произойти выравнивание пошлин на темные нефтепродукты и нефть, не успел бы привести к уменьшению масштабов неэффективности нефтепереработки, в силу нехватки модернизированных мощностей. Поэтому для решения обозначенных проблем в 2014 г. был предложен «налоговый маневр», идея которого изначально состояла в обнулении всех экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты при повышении уровня НДС, однако в конечном виде решение выродилась в постепенное сокращение пошлин до 30%, а не до нуля, как предлагалось изначально. Пошлины на мазут, напротив, были повышены до 100% от цены на нефть,

акциз на бензин снижен, ставка НДС должна была увеличиться за период до 2017 г. [73].

Предполагалось, что за трехлетний период отсрочки выравнивания тарифных ставок на нефть и темные нефтепродукты, нефтяники смогут получить дополнительную прибыль, которая будет направлена на модернизацию и повышение эффективности НПЗ в сторону повышения глубины переработки нефти и увеличения доли светлых нефтепродуктов в производстве и их дальнейшем экспорте. Тем не менее кризис 2014 г. привел к тому, что снижение экспортных пошлин и акцизов на бензин было временно заморожено (акцизы затем и вовсе начали расти), а ставка НДС планируемо повысилась, что снова сдвинуло сроки модернизации и возможности по повышению эффективности предприятий. Однако, несмотря на кризис, налоговый маневр 2014 г. принес свои плоды: значительно сократилось производство мазута одновременно с небольшим приростом выработки бензина [75], [76].

Текущие налоговые условия<sup>23</sup> в отрасли, однако, не стимулируют ее дальнейшего активного развития: налоговая нагрузка на сектор растет, но это не сопровождается изменением стимулов для нефтеперерабатывающих компаний, принимаемые меры не приводят к росту инвестиций.

Наиболее важное изменение, которое требуется в части налогообложения добычи нефти и производства нефтепродуктов, это — отмена экспортной пошлины на нефть и нефтепродукты и замена ее НДС, который должен вырасти на величину, компенсирующую не только отмену экспортных пошлин, но и рост прибыли нефтяных компаний, возникающий за счет повышения цен на нефть на внутреннем рынке до мировых за вычетом транспортных издержек.

Отмена экспортных пошлин с их заменой на НДС должна создать стимулы для нефтеперерабатывающих компаний либо модернизировать производственные процессы (в условиях выросших внутренних цен на нефть и, следовательно, издержек), либо закрыть неэффективные производства. Со вторым вариантом действий компаний связан риск возникновения дефицита топлива на внутреннем рынке. Для недопущения последнего возможно предоставление поддержки нефтеперерабатывающим компаниям на переходный период для осуществления (завершения) модернизации.

<sup>23</sup> Параметры на октябрь 2018 г.

*Параметры завершающего налогового маневра 2019–2024 годов, зафиксированные в законодательстве*

Согласно Федеральному закону от 3 августа 2018 г. № 305-ФЗ «О внесении изменений в статью 3.1 Закона Российской Федерации «О таможенном тарифе» и Федеральному закону от 3 августа 2018 г. № 301-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» с 1 января 2019 г. вступают в силу изменения, призванные закончить формирование налоговой системы в нефтяной отрасли, устраняющей сохраняющееся на данный момент субсидирование неэффективности отечественной нефтепереработки за счет заниженных относительно мировых цен на нефть и стимулирующей отечественные нефтеперерабатывающие заводы к модернизации:

- Вводится корректирующий коэффициент, равномерно понижающий ставку вывозной таможенной пошлины на сырую нефть до нуля в период с 2019 по 2024 г.
- Равномерно повышается НДС на величину уменьшения экспортной пошлины на нефть (фактически повышение НДС недостаточное: не изымается дополнительная прибыль нефтяных компаний, возникающая за счет увеличения внутренних цен на нефть).
- Поэтапно вводится акциз на нефтяное сырье, принадлежащее налогоплательщику на праве собственности и направленное им на переработку. Законом предусмотрен налоговый вычет к данному акцизу с коэффициентом 2 (то есть фактически обратный акциз, другими словами — субсидия), предоставляемый компаниям, корзина производства которых включает светлые нефтепродукты<sup>24</sup>, увеличенный на демпфирующую компоненту, компенсирующую затраты на поставку нефтепродуктов на внутренний рынок для нефтяных компаний в целях обеспечения рентабельности поставок и недопущения повышения цен на нефтепродукты.
- Корректируются в сторону повышения ставки акцизов на нефтепродукты.

<sup>24</sup> Также на обратный акциз смогут рассчитывать НПЗ, находящиеся под санкциями США и ЕС, даже если они вовсе не производят топливо для внутреннего рынка; НПЗ, осуществляющие модернизацию, смогут получить обратный акциз на нефть и отсрочку до 2024 г. по обязательствам поставки на внутренний рынок не менее 10% произведенного автобензина пятого класса.

- Для части месторождений (в том числе новых) вводится налог на дополнительный доход (НДД). В законе оговорен ряд особенностей расчета, исчисления и уплаты налога в отношении добычи углеводородного сырья в зависимости от месторасположения и рентабельности конкретных месторождений углеводородного сырья.

*Анализ изменений параметров налогового законодательства в нефтяной отрасли*

Данная конфигурация решает ряд проблем, перечисленных ранее. Выпадающий доход государства от отмены экспортной пошлины компенсируется за счет эквивалентного роста НДС. Осуществляется поддержка отечественных производителей нефтепродуктов, с помощью выдачи компенсации в виде обратного акциза и демпфирующей надбавки. Также стоит отметить, что в текущих параметрах маневра учитывается различная удаленность от рынков сбыта с помощью логистического коэффициента, учтена структура производственной корзины НПЗ.

Однако в текущей версии рассмотренного выше ФЗ № 305 открытыми остаются вопросы:

- 1) Отмена экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты происходит постепенно, на протяжении 6 лет, рост внутренних цен, связанный с этой мерой, для производителей нефтепродуктов компенсируется введением обратного акциза, который позволяет адаптироваться к сложившимся на рынке условиям. При этом неясным остается вопрос о целесообразности длительного переходного периода с постепенным обнулением экспортных пошлин и заменой их НДС. Тезис об эффективности механизма экспортных пошлин является ошибочным. Они должны быть отменены в максимально короткие сроки 1,5–2 года;
- 2) Срок окончания выдачи субсидии нефтеперерабатывающим предприятиям в виде обратного акциза с учетом демпфирующей надбавки не обозначены (в отличие от сроков обнуления экспортной пошлины), что создает базу для потенциально неограниченного субсидирования отрасли, но уже не через механизм искусственно заниженных внутренних цен на нефть, а напрямую, трансфертами из бюджета (которые, с учетом того, что на обратный акциз могут рассчитывать компании, находящиеся под санкциями, даже не обязательно будут связаны с повышением эффективности производства на НПЗ и увеличением доли светлых фракций в корзине производимых нефтепродуктов);

- 3) Маневр не является нейтральным для нефтяных компаний: за счет постепенного снижения экспортных пошлин в 2019–2021 гг. произойдет повышение внутренних цен на нефть (по принципу net back с внешним рынком), способствующее появлению дополнительной прибыли производителей нефти, которая должна быть изъята государством, как собственником ресурса. Это означает, что прирост поступлений от увеличения НДС или от других налоговых изменений должен быть выше (в условиях 2017 г.—примерно в 1,5 раза), чем снижение поступлений от экспортной пошлины, в отличие от того варианта, который лежит в основе проекта бюджета. Для компаний, производственная корзина которых не ориентирована на светлые нефтепродукты, частичное изъятие дополнительной прибыли будет происходить за счет введенного акциза на нефтяное сырье. В то же время те компании, в отношении которых этот платеж по факту заменяется на обратный акциз, получают двойную компенсацию: рост прибыли за счет роста внутренних цен и обратный акциз;
- 4) Неясно определение попавших под санкции нефтеперерабатывающих предприятий, которым также выплачивается субсидия: в частности, насколько существенными должны быть санкции для того, чтобы компания получила субсидию? Компания, которая совсем не поставляет нефтепродукты на внутренний рынок, но у которой при этом, к примеру, член совета директоров не имеет права въезда в США, теоретически может рассчитывать на субсидию; вряд ли это отвечает изначальной цели налогового маневра в отрасли.

**Вывод:** Экспортные пошлины обеспечивают низкие цены на нефть на внутреннем рынке, но вследствие неэффективности нефтепереработки конечные цены для потребителей произведенной из нефти продукции практически не отличаются от мировых. Экспортные пошлины поддерживают не внутреннего потребителя, а неэффективный сектор нефтепереработки. Поэтому необходимо скорейшее завершение налогового маневра в нефтегазовом секторе, сопровождаемое компенсирующими мерами как для производителей нефтепродуктов, так и для потребителей (субсидирование НПЗ в форме обратного акциза). В долгосрочной перспективе повышение эффективности налогообложения нефтедобычи возможно путем постепенного перехода на НДС, начиная с новых вводимых в эксплуатацию месторождений.

#### Миф 4. НДС — это налог, который плохо собирается

Одним из традиционных подходов к оценке успешности администрирования НДС является расчет и анализ так называемого коэффициента собираемости *C-efficiency*.

Данный подход предполагает представление эффективной ставки НДС (отношения фактических поступлений НДС в бюджет к ВВП) как произведения базовой номинальной ставки налога на коэффициент собираемости (*C-efficiency*) и долю конечного потребления в ВВП (прокси для базы налога) [78]:

$$\frac{V}{Y} = \tau \cdot E^C \cdot \left( \frac{C}{Y} \right)$$

Здесь  $V$  — поступления НДС в бюджет,  $Y$  — ВВП,  $C$  — конечное потребление, без учета НДС,  $E^C$  — коэффициент собираемости,  $\tau$  — ставка налога.

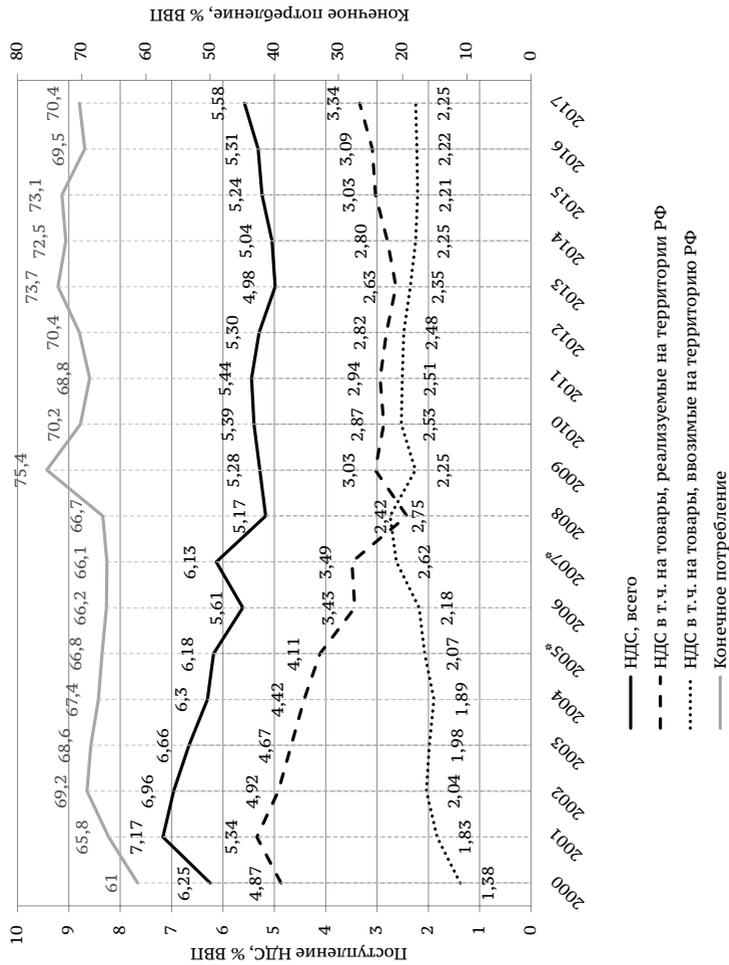
Можно предложить два способа интерпретации этого показателя:

- Какая доля налоговой базы НДС в реальности облагается налогом.
- Какая доля базовой ставки в реальности собирается, с учетом наличия льготной ставки и структуры налога.

Коэффициент собираемости часто используют как индикатор эффективности администрирования в международных сравнениях. Эмпирический анализ показывает положительную зависимость собираемости от уровня ВВП на душу населения, транспарентности, политической стабильности [79], [80]. Однако на сегодняшний день нет работ, однозначно предлагающих набор факторов, влияющих на уровень этого показателя, это связано с различиями в структуре налогообложения НДС (разные типы льгот и ставок, широта ставок), а также с различиями в институциональной архитектуре экономик различных стран.

На рис. 7 и 8 ниже представлена динамика поступлений НДС, конечного потребления в России с 2000 г., а также динамика показателя *C-efficiency*<sup>25</sup>.

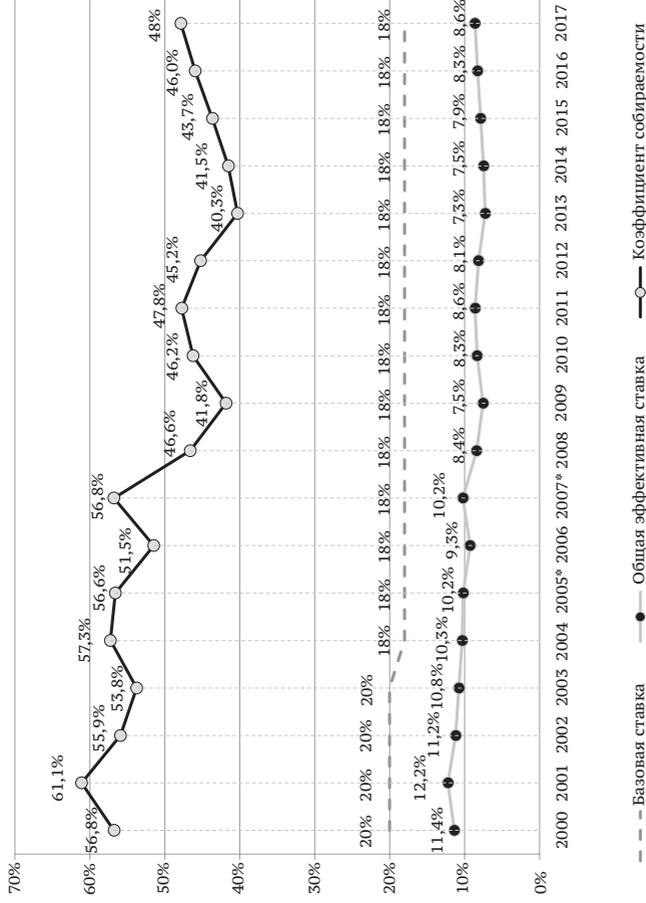
<sup>25</sup> Рост доходов от НДС, скорректированных на поступления от ОАО «Нефтяная компания "ЮКОС"», в 2007 г. связан, прежде всего, с увеличением объемов импорта. Снижение доходов бюджета по «внутреннему» НДС (и, как следствие, в целом по НДС) в 2008 г. объясняется кризисом и изменением порядка уплаты налога: с 2008 года налоговый период установлен как квартал. Последовавшее после этого снижение доходов связано с продолжавшимися возмещениями (ежемесячно) при отсутствии поступлений (в течение 2 месяцев). Во многом падение доходов в 2008 г. является результатом применявшейся рассрочки платежей по внутреннему НДС, введенной Правительством РФ в связи с кризисом [82].



\* Данные на 2005 и 2007 г. даны без учета поступлений от ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС»»

Рис. 7. Динамика поступлений НДС

Источник: Росстат, Росказна, [81].



\*Расчет в 2005 и 2007 г. осуществлен без учета поступлений от ОАО «Нефтяная компания "ЮКОС"»

\*Колебания S-efficiency в 2007–2008 гг. являются результатом волатильности поступлений при относительно более стабильном конечном потреблении.

Рис. 8. Общая собираемость по базовой ставке

Источник: Росстат, Росказна, статья Кнобель А.Ю., Синельников-Мурылев С.Г., Соколов И.А., 2011, расчеты ИЭП.

В последние годы собираемость растет, прежде всего, в связи с совершенствованием администрирования в части выявления нарушений и незаконных схем налоговой оптимизации, связанной, в частности, с возмещением НДС: 2013 г. — введение «АСК НДС-1», в 2015 г. — «АСК НДС-2», 2016–2017 гг. — «АИС Налог 3», 2018 — АСК НДС-3».

В табл. 1 представлено сравнение коэффициентов собираемости в различных странах за период 2005–2016 гг.

Таблица 1. Коэффициенты собираемости в различных странах за период 2005–2016 годы

	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Австралия	0,56	0,49	0,47	0,47	0,49	0,48	0,50	–
Австрия*	0,58	0,58	0,58	0,59	0,58	0,58	0,59	0,59
Бельгия	0,50	0,48	0,48	0,48	0,47	0,47	0,47	0,48
Канада*	0,66	1,15	1,16	1,17	1,14	1,14	1,14	1,15
Чили	0,67	0,63	0,64	0,65	0,64	0,64	0,64	0,64
Чехия	0,56	0,53	0,55	0,54	0,57	0,58	0,59	0,60
Дания	0,62	0,58	0,59	0,59	0,57	0,58	0,58	0,60
Эстония	0,70	0,67	0,67	0,69	0,66	0,70	0,73	0,73
Финляндия	0,60	0,52	0,56	0,54	0,55	0,54	0,53	0,54
Франция*	0,52	0,48	0,48	0,48	0,47	0,48	0,49	0,49
Германия	0,54	0,54	0,55	0,55	0,54	0,55	0,56	0,56
Греция*	0,47	0,36	0,37	0,37	0,36	0,37	0,38	–
Венгрия	0,48	0,52	0,48	0,52	0,52	0,56	0,60	0,57
Исландия	0,62	0,43	0,44	0,45	0,45	0,48	0,52	0,55
Ирандия	0,66	0,47	0,42	0,44	0,45	0,48	0,48	0,50
Израиль*	0,62	0,65	0,65	0,60	0,61	0,63	0,66	0,63
Италия	0,39	0,40	0,38	0,38	0,36	0,37	0,38	0,38
Япония	0,70	0,68	0,68	0,68	0,70	0,62	0,73	0,70
Южная Корея	0,64	0,67	0,67	0,69	0,67	0,69	0,64	0,70
Латвия	0,57	0,40	0,42	0,48	0,49	0,51	0,52	0,54
Мексика	0,86	0,99	1,06	1,11	1,16	1,10	0,95	0,93

Окончание табл. 1

	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Нидерланды	0,29	0,32	0,31	0,31	0,28	0,32	0,32	0,33
Новая Зеландия	0,55	0,54	0,52	0,47	0,47	0,47	0,49	0,52
Норвегия	1,03	0,92	0,93	0,94	0,94	0,96	0,97	0,96
Польша	0,57	0,56	0,56	0,57	0,57	0,56	0,56	0,56
Португалия*	0,47	0,45	0,47	0,43	0,42	0,44	0,44	0,44
Россия	0,57	0,46	0,48	0,45	0,40	0,42	0,44	0,46
Словакия	0,56	0,41	0,45	0,47	0,46	0,49	0,50	0,49
Словения	0,60	0,43	0,48	0,43	0,46	0,49	0,51	0,50
Испания*	0,66	0,59	0,59	0,58	0,57	0,59	0,59	0,58
Швеция	0,57	0,40	0,39	0,35	0,39	0,41	0,43	0,43
Швейцария	0,55	0,59	0,58	0,56	0,56	0,57	0,58	0,60
Турция	0,72	0,68	0,70	0,70	0,71	0,70	0,69	0,68
Великобритания	0,40	0,41	0,44	0,40	0,44	0,40	0,42	0,40

\*В отмеченных странах базовая и льготные ставки могут различаться в зависимости от региона страны и статуса резидента. В расчетах в качестве базовой ставки использовалось базовое значение, имеющее преимущественное применение в данной стране.

Источник: рассчитано ИЭП на основе данных ОЭСР.

Все рассмотренные страны по методологии Всемирного банка классифицированы по состоянию на 2016 г. как страны с высоким уровнем дохода (Н), за исключением Турции (УМ) [83]. Как видно из рис. 8, сопоставление данных за 2016 г. показывает, что внутри группы стран с высокими доходами уровень собираемости слабо связан с уровнем подушевого ВВП по ППС. И, учитывая, что НДС является фактически налогом на потребление, можно предположить, что в числе ключевых факторов должно быть соотношение налоговой нагрузки, сложности дизайна налоговой системы в целом (по всем налогам) и ресурсов на ее администрирование, включая борьбу с теневыми и нелегальными транзакциями. Россия по методологии Всемирного банка относится к странам с доходом «выше среднего» (УМ), при этом по уровню собираемости, выраженному через C-efficiency, Россия показывает результаты,

Сравнение стран по итогам 2016 года

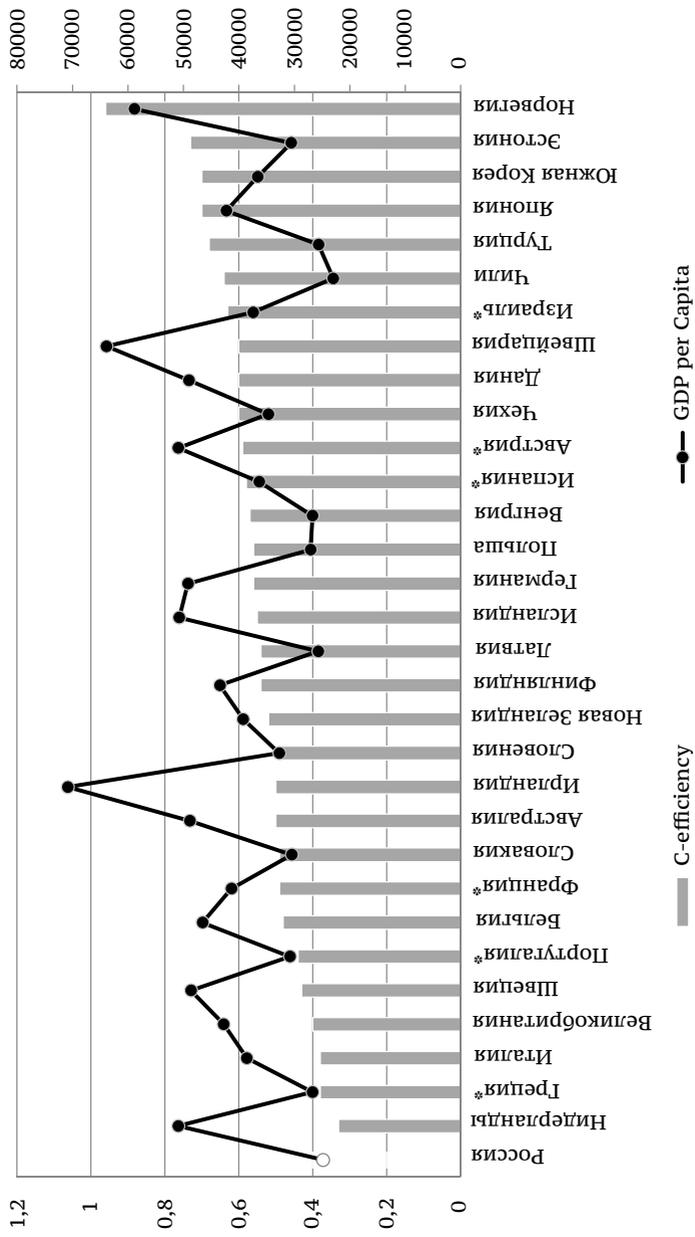


Рис. 9. Сравнение стран — членов ОЭСР и России  
 Источник: данные ОЭСР, Worldbank, Euromonitor Int.

превосходящие или сопоставимые с показателями ряда лидирующих стран, таких как Бельгия, Великобритания, Швеция, Франция, Нидерланды. Можно ожидать и дальнейшего повышения уровня собираемости в России, связанного не только с уже упомянутыми выше мерами ФНС в части усиления информационно-цифровой базы анализа деятельности компаний, но и с мерами, направленными на обеление экономики в целом, борьбу с обналичиванием, удержания приемлемой ситуации с нелегальным оборотом на рынках подакцизной продукции и т.д.

**Вывод: НДС в России собирается на более высоком уровне, чем в странах, сопоставимых по уровню ВВП на душу населения. Идущая информатизация администрирования сбора НДС позволяет рассчитывать на достижение еще более высокого уровня собираемости налога.**

#### **Миф 5. НДС УГНЕТАЕТ ОТРАСЛИ, ПРОИЗВОДЯЩИЕ ПРОДУКЦИЮ С ВЫСОКОЙ ДОЛЕЙ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ**

Налоговое бремя (также именуемое «налоговая нагрузка») обычно измеряется путем расчета разницы между тем, сколько покупатели заплатят или продавцы получают после налогообложения, и тем, сколько заплачено или получено до налогообложения. Например, если рыночная цена товара до уплаты 20%-ного акцизного сбора составляла 10, а после его уплаты выросла до 11,5, то это означало бы, что на покупателей ложится три четверти ( $11,5 - 10 = 1,5$  из налога 2), а на продавцов — четверть (0,5) налогового бремени. Относительное налоговое бремя по какому-либо налогу, как правило, зависит от чувствительности предложения и спроса к изменениям цен (т.е. эластичности), при этом наибольшая часть налогового бремени ложится на менее эластичную часть рынка. То есть если спрос более эластичен, чем предложение, то на производителей товара, а если предложение более эластично, чем спрос — на покупателей. При равенстве эластичностей спроса и предложения по цене бремя распределяется между продавцом и покупателем поровну.

Распределение налогового бремени также зависит от структуры рынка. Таким образом налоговая нагрузка может существенно различаться в зависимости от того, является ли рынок конкурентным,

олигопольным или монопольным<sup>26</sup>. Невозможно говорить о налоговой нагрузке, не зная структуры рынка и соответствующих эластичностей. Однако можно привести несколько примеров распределения налогового бремени с помощью упрощающих предположений о реакции экономических агентов (т.е. покупателей и продавцов) на введение налога.

На основе упрощающего предположения мы также можем наглядно показать распределение налогового бремени на различные составляющие добавленной стоимости. Ниже представлены два примера, в которых мы предполагаем, что цена товара до ввода налога была 12 руб., а налог — это 20%-ный акциз на выпускаемую продукцию. Далее предположим, что компания производит  $Q$  единиц продукции. Мы также предположим, что компании не покупают промежуточные товары и производят свою продукцию самостоятельно, используя труд и капитал.

*Предположим, в первом случае, что на рынке имеется идеально эластичное предложение и неидеально эластичный спрос.* В этом случае рыночная цена товара с учетом налога становится 14,40 руб., а налог полностью уплачивается за счет покупателей. На продавцов это не влияет.

*Во втором случае предположим, что имеется идеально эластичный спрос на товар и неидеально эластичное предложение.* В этом случае рыночная цена товара с учетом налога остается 12 руб., а налог полностью уплачивается за счет продавцов. В данном примере мы можем продолжить исследование распределения капитала и труда между их поставщиками. Здесь распределение налогового бремени снова зависит от эластичности предложения капитала и труда.

Сначала предположим, что предложение капитала идеально эластично, а предложение других ресурсов (труда и промежуточных товаров) неэластично. Тогда вся полнота налогового бремени ложится на труд, в результате чего снижается заработная плата, но это не влияет на отдачу от капитала (т.е. прибыль). В данном случае, разумеется, возможен частичный отток капитала из компании в поисках более высокой отдачи от капитала за ее пределами. Также возможно изменение численности работников в компании. Однако, если предположить, что размер капитала, численность

<sup>26</sup> Монополии и олигополии, разумеется, не имеют четко определенных кривых предложения и, соответственно, его эластичности.

работников и количество единиц продукции останутся такими же, как и до налогообложения, тогда фонд заработной платы (и, соответственно, индивидуальные зарплаты) уменьшится на сумму, равную налогу, помноженную на количество проданных единиц, т.е. на  $2Q$ .

Наконец, предположим, что заработная плата не меняется, а также что компания по-прежнему имеет такую же численность работников и производит продукцию в том же объеме. Также предположим, что эластичное предложение капитала, т.е. размер используемого компаниями капитала, остается неизменным (что предположительно должно быть при неизменном объеме выпуска). Тогда вся полнота налогового бремени ложится на отдачу от капитала, т.е. на прибыль. В этом случае мы можем задаться вопросом о влиянии налогового бремени на компании с различными долями прибыли в их добавленной стоимости. Ниже представлены два примера, в которых добавленная стоимость (ДС) в одной компании выше, чем в другой. В первом примере компания с более высокой добавленной стоимостью также имеет более крупный размер фонда заработной платы, а во втором примере компания с более высокой добавленной стоимостью имеет более высокую долю прибыли.

Ниже, в табл. 2, представлены данные по двум компаниям до ввода налога.

Таблица 2. Данные по двум компаниям до ввода налога

Показатель	Компания 1 (низкая ДС)	Компания 2 (высокая ДС)
Проданное количество ( $Q$ )	30	40
Выручка	360	480
ФОТ	100	220
Прибыль	260	260

В табл. 3 показано влияние налога на прибыль и иные параметры обеих компаний с учетом предположений, сделанных в данном примере:

Таблица 3. Влияние налога на прибыль и иные параметры обеих компаний

Показатель	Компания 1 (низкая ДС)	Компания 2 (высокая ДС)
Проданное количество	30	40
Выручка (с учетом налога)	360	480

Окончание табл. 3

Показатель	Компания 1 (низкая ДС)	Компания 2 (высокая ДС)
Исходящий НДС (НДС к уплате)	60	80
ФОТ	100	220
Прибыль	$360 - 100 - 60 = 200$	$480 - 220 - 80 = 180$
$ДС_0 = \text{ФОТ} + \text{Прибыль}$ (до уплаты НДС)	360	480
$ДС_1 = \text{ФОТ} + \text{Прибыль}$ (после уплаты НДС)	300	400
НДС / ( $ДС_0$ )	$60 / 360 = 0,167$	$80 / 480 = 0,167$
НДС / ( $ДС_1$ )	$60 / 300 = 0,2$	$60 / 300 = 0,2$
НДС / Прибыль	$60 / 200 = 0,300$	$80 / 180 = 0,444$

Ниже, в табл. 4–5, представлены данные по двум компаниям до ввода налога и влияние налога на прибыль и иные параметры обеих компаний с учетом предположений, сделанных в данном примере.

Таблица 4. Данные по двум компаниям до ввода налога

Показатель	Компания 1 (низкая ДС)	Компания 2 (высокая ДС)
Проданное количество ( $Q$ )	30	40
Выручка	360	480
ФОТ	100	100
Прибыль	260	380

Таблица 5. Влияние налога на прибыль и иные параметры обеих компаний

Показатель	Компания 1 (низкая ДС)	Компания 2 (высокая ДС)
Проданное количество	30	40
Выручка (с учетом налога)	360	480
Исходящий НДС (НДС к уплате)	60	80
ФОТ	100	100

Окончание табл. 5

Показатель	Компания 1 (низкая ДС)	Компания 2 (высокая ДС)
Прибыль	$360 - 100 - 60 = 200$	$480 - 100 - 80 = 300$
$ДС_0 = \text{ФОТ} + \text{Прибыль}$ (до уплаты НДС)	360	480
$ДС_1 = \text{ФОТ} + \text{Прибыль}$ (после уплаты НДС)	300	400
НДС / ( $ДС_0$ )	$60 / 360 = 0,167$	$80 / 480 = 0,167$
НДС / ( $ДС_1$ )	$60 / 300 = 0,2$	$80 / 400 = 0,2$
НДС / Прибыль	$60 / 200 = 0,300$	$80 / 300 = 0,267$

В приведенных двух примерах исходный размер добавленной стоимости ( $ДС_0$ ) компании 1 и компании 2 остается неизменным. Это означает, что в обоих примерах у компании 1  $ДС_0 = 360$  и у компании 2  $ДС_0 = 480$ . Поскольку обе компании по-прежнему продают одинаковое количество выпускаемой продукции и ни одна из них не может поднять цену после уплаты налога, то соотношение уплаченного НДС к ДС одинаково для обеих компаний. Кроме того, согласно природе НДС соотношение уплаченного НДС к добавленной стоимости после ввода налога, разумеется, равно ставке НДС. Однако в зависимости от доли прибыли в добавленной стоимости соотношение уплаченного НДС к прибыли различается между компаниями. В частности, чем больше доля прибыли в добавленной стоимости, тем меньше соотношение уплаченного НДС к прибыли. В этом смысле НДС оказывает пропорционально меньшее влияние на более рентабельные компании, чем менее рентабельные.

Более рентабельные компании, как правило, являются более капиталоемкими, применяя современные технологии. Если это так, то вышеприведенные примеры означают, что более современные капиталоемкие компании в меньшей степени подвержены влиянию НДС, чем более трудоемкие компании, применяющие устаревшие технологии.

**Вывод: НДС не увеличивает налоговое бремя на компании с высокой добавленной стоимостью. При равенстве добавленной стоимости относительно более высокое бремя несут компании, в добавленной стоимости которых выше доля затрат на труд, т.е. компании, применяющие устаревшие, более трудоемкие технологии производства.**

### **Миф 6. Пониженная ставка НДС на продукты питания очень важна с точки зрения социальной политики, поддержки бедных слоев населения**

При обсуждении НДС дискуссионным является вопрос о сохранении льготной пониженной ставки. Согласно действующему законодательству можно выделить 4 группы товаров, которые облагаются НДС по льготной ставке в 10% [84]:

- 1) Отдельные виды продовольственных товаров;
- 2) Отдельные виды товаров для детей;
- 3) Периодические печатные издания, книжная продукция;
- 4) Медицинские товары.

Среди продовольственных товаров по льготной ставке облагаются основные виды продуктов питания, а также скот и птица в живом весе. По льготной ставке не облагаются деликатесы, фрукты, алкогольные напитки.

В этих условиях анализ бюджетных поступлений лучше проводить на основе данных Росстата о розничном торговом обороте, которые позволяют понять структуру конечного потребления. В табл. 6 представлен вес трех групп товаров в общем розничном обороте.

**Таблица 6. Доли групп товаров в общем обороте розничной торговли**

%	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Все товары	100	100	100	100	100	100	100	100
Продовольственные товары, облагаемые по льготной ставке	26,3	26,8	25,7	25,7	25,8	27,8	28,3	27,0
Печатная продукция и книги	0,7	0,7	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,6
Медицинские товары	3,5	3,3	3,3	3,3	3,5	4	4,2	4,2

*Источник:* составлено по данным Росстата.

На основе данных Росстата о распределении по подгруппам продовольственных товаров можно получить, что доля облагаемых по льготной ставке (10%) продовольственных товаров в общем обороте достаточно стабильна и изменялась в последние годы

в пределах 25,7 – 28,3%. За исключением доли молочной продукции, которая росла и достигла 4,5%, в течение приведенного периода внутренняя структура слабо изменялась, при этом основной вклад в льготный продовольственный сегмент в 2017 г. обеспечили следующие подгруппы товаров: продукты из мяса (4%), мясо животных и домашней птицы (3,6%), хлебобулочные изделия (2,4), рыба и морепродукты (2,1%), частично кондитерские товары (3,5% – вместе с облагаемыми по базовой ставке).

Среди *товаров для детей* по льготной ставке облагается одежда и обувь, игрушки, ряд канцелярских товаров, а исключения составляют одежда из кожи и меха и спортивная обувь. Учитывая данные об объемах рынка детских товаров можно составить полную картину потребления товаров, облагаемых по льготной ставке. В табл. 7 отражены изменения объема рынка каждой из четырех товарных групп в течение последних 6 лет в процентном выражении относительно ВВП и объема конечного потребления.

Таблица 7. Доли рынков в ВВП и конечном потреблении

Млрд руб.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ВВП	46309	60283	68164	73134	79200	83387	86149	92037
Конечное потребление%	70,2	68,8	70,4	73,7	72,5	73,1	70,9	70,4
в % от ВВП								
Оборот розничной торговли	35,7	31,7	31,4	32,4	33,3	33	32,9	32,4
Продовольственные товары, облагаемые по льготной ставке	9,4	8,5	8,1	8,3	8,6	9,2	9,3	8,7
Товары для детей	0,8	0,7	0,6	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6
Печатная продукция	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Медицинские товары	1,2	1,0	1,0	1,1	1,2	1,3	1,4	1,4

Окончание табл. 7

Млрд руб.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Итого товаров, облагаемых по льготной ставке	11,7	10,5	9,9	10,2	10,6	11,3	11,5	10,9
в % от конечного потребления								
Оборот розничной торговли	50,8	46,1	44,6	44	45,9	45,2	47,3	46,0
Продовольственные товары, облагаемые по льготной ставке	13,4	12,3	11,5	11,3	11,8	12,6	13,4	12,4
Товары для детей	1,1	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	0,9	0,8
Печатная продукция	0,4	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,3
Медицинские товары	1,8	1,5	1,5	1,5	1,6	1,8	2,0	1,9
Итого товаров, облагаемых по льготной ставке	16,6	15,2	14,1	13,9	14,6	15,4	16,5	15,5

Источник: расчеты по данным Росстата, Минпромторга, АИДТ, РТД-ИНФО, Euromonitor.

Проведенный анализ позволяет оценить вклад поступлений НДС от рассматриваемых товаров относительно общих доходов бюджета от НДС, а также неявно выпадающие доходы от применения льготной ставки. В табл. 8 представлены оценки выпадающих доходов с учетом общего коэффициента собираемости по НДС, который, будучи рассчитан на основе средневзвешенной ставки, колеблется в пределах 0,46–0,54 (в среднем чуть менее 0,51).

Таблица 8. Оценка доходов бюджета и выпадающих доходов на основе данных об объемах рынка льготных групп товаров

Млрд руб.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ВВП	46309	60283	68164	73134	79200	83387	86149	92037

Окончание табл. 8

Млрд руб.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Конечное потребление, % ВВП	70,2	68,8	70,4	73,7	72,5	73,1	70,9	70,4
Общие поступления НДС, % ВВП	5,4	5,4	5,2	4,8	5,0	5,1	5,3	5,6
Доля выпадающих доходов в ВВП, %								
Продовольственные товары, облагаемые по льготной ставке	0,36	0,33	0,30	0,28	0,30	0,33	0,35	0,35
Товары для детей	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Печатная продукция	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Медицинские товары	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,05
Итого от применения льготной ставки	0,45	0,41	0,37	0,34	0,36	0,40	0,43	0,43

Источник: расчеты по данным Росстата, Минпромторга, АИДТ, РТД-ИНФО.

Основываясь на предварительных данных о состоянии рынков, можно ожидать, что в 2018 г. выпадающие доходы от применения льготной ставки (10%) составят также 0,43% ВВП, а в 2019-м с учетом повышения базовой ставки на 2 п.п. — уже 0,55% ВВП.

Анализ распространенности применения льготной ставки НДС в странах ЕС на различные категории товаров, работ, услуг, в соответствии с табл. 9, свидетельствует, что только 5 из 28 стран имеют схожую с российской систему поддержки широкого перечня продовольственных благ. В частности, страны ЕС, как правило, не применяют льготные ставки НДС для такого же широкого перечня продовольственных товаров, как в России. В основном в ЕС облагаются по льготной ставке только отдельные виды товаров, в том числе продовольственные товары первой необходимости. Особый режим для детских товаров применяют всего несколько стран. Большинство стран поддерживают печатную продукцию и медицинские товары.

Таблица 9. Особенности применения льготной ставки НДС по товарным группам

По состоянию на 06.01.2017	Продовольственные товары	Детские товары	Медицинские товары	Печатная продукция	Другие группы товаров / услуг
Австрия	+ / -	-	+	+	да
Бельгия	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Болгария	-	-	-	-	да
Хорватия	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Кипр	+ / -	-	+	+	да
Чехия	+ / -	+ / -	+	+	да
Дания	-	-	-	+	нет
Эстония	-	-	+	+	да
Финляндия	+	-	+	+ / -	да
Франция	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Германия	+ / -	-	+ / -	+	да
Греция	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Венгрия	+ / -	-	+	+	да
Ирландия	+ / -	+	+ / -	+ / -	да
Италия	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Латвия	-	+ / -	+	+	да
Литва	-	-	+	+	да
Люксембург	+	+	+ / -	+	да
Мальта	+ / -	-	+ / -	+	да
Нидерланды	+	-	+ / -	+	да
Польша	+ / -	-	+	+ / -	да
Португалия	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Румыния	+	-	+	+	да
Словакия	+ / -	-	+	+ / -	да
Словения	+	-	+	+	да

Окончание табл. 9

По состоянию на 06.01.2017	Продовольственные товары	Детские товары	Медицинские товары	Печатная продукция	Другие группы товаров / услуг
Испания	+ / -	-	+ / -	+ / -	да
Швеция	+ / -	-	+ / -	+	да
Великобритания	+ / -	+	+ / -	+	да

«+» означает применение ко всей/почти ко всей группе товаров (5 из 28 стран по продовольствию).

«+ / -» означает, что по льготной(ым) ставке(ам) облагаются только определенные (конкретные) товары из данной группы.

«-» означает, что к товарам данной группы не применяется льготная ставка.

Источник: [85].

Оценку эффективности применения льготной ставки НДС можно провести путем выявления ее влияния на выравнивание доходов. Анализ, проведенный на основе данных Росстата о распределении среднемесячных затрат домохозяйств на домашнее питание и здравоохранение по группам доходов, показывает, что более половины вмененной субсидии от льготной ставки НДС на продукты питания достается 40% наиболее богатых домохозяйств, а на 30% наименее обеспеченных приходится всего 20% вмененной льготы. Распределение льготы среди групп населения по доходам отражено на рис. 10.

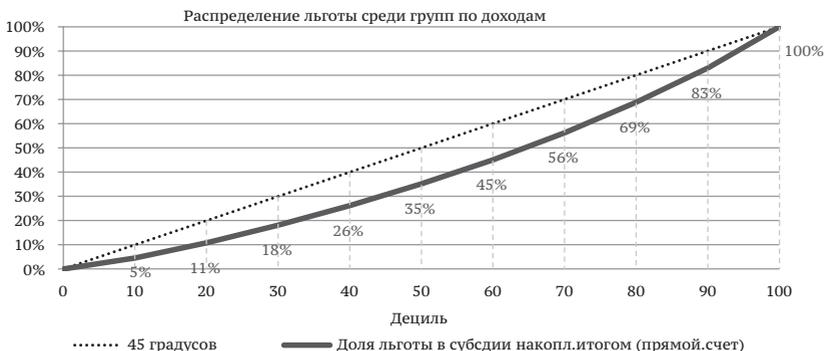
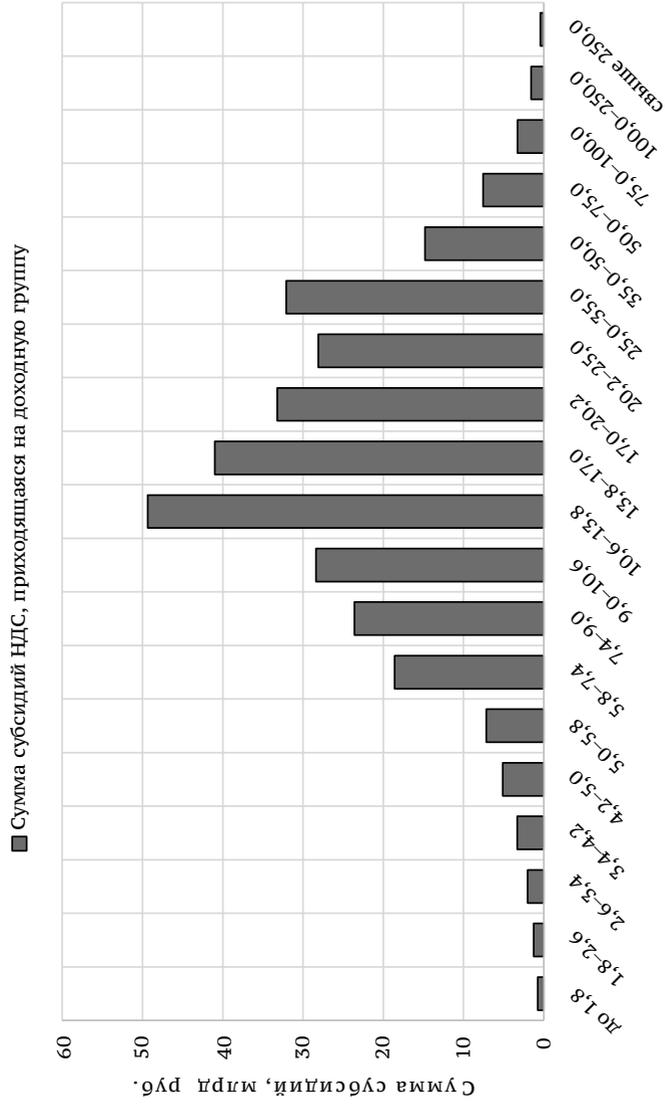


Рис. 10. Распределение льготы среди групп по доходам

Источник: расчет ИЭП на основе данных Росстата.



Совокупный доход домашнего хозяйства, тыс. руб.

Рис. 11. Распределение суммы льготы по НДС (субсидии) по доходным группам с учетом числа членов домашнего хозяйства

Источник: расчеты авторов, данные РМЭЗ и Росстата.

Таким образом, в России, так же как и в мировой практике, большая часть льготы достается наиболее обеспеченным домохозяйствам. При этом доля дополнительных расходов в связи с отменой льготной ставки для наименее обеспеченных домохозяйств составит 3% среднемесячных доходов, а для наиболее обеспеченных — менее 1%. Таким образом, несмотря на неравномерность распределения вмененной льготы в пользу наиболее обеспеченных домохозяйств, наименее обеспеченные домохозяйства все же остаются наиболее чувствительными к этой мере.

Данные Росстата позволяют оценить распределение косвенной субсидии по НДС только при высоком уровне агрегирования как, например, приведенное выше распределение по децильным группам. Если же использовать микроданные по домохозяйствам из базы РМЭЗ (RLMS-HSE [85]), можно получить большую детализацию распределения доходных групп. Используя данные ОМЭЗ за 2016 г. (последний из доступных лет), можно увидеть (рис. 11), что достаточно существенные объемы льготы по НДС (фактически предоставленной государством субсидии в терминах СНС 2008 г.) получают домашние хозяйства со средним доходом на одного члена, превышающим медианный (23060 руб., по данным Росстата) и средний (30747 руб.) доходы на душу населения за 2016 г.

Если с помощью коэффициента Джини оценить, как именно те или иные меры бюджетной поддержки малоимущих влияют на перераспределение доходов, получается достаточно неожиданная картина, которая показана в табл. 10. Включение в доход респондентов РМЭЗ данных о получении ими прямых трансфертов из бюджета вызывает рост неравенства по доходам, в то время как учет предоставления косвенной субсидии за счет льготной ставки НДС приводит к небольшому снижению неравенства.

Таблица 10. Коэффициенты Джини, рассчитанные для оценки различных мер бюджетной поддержки малоимущих за 2016 год

Интересующий признак	Индекс Джини	Изменение индекса Джини
Валовый доход (без учета трансфертов, субсидий по НДС и имущественного вычета)	36,5%	–
Чистый доход (без учета трансфертов, субсидий по НДС)	36,3%	–0,2 п. п.

Окончание табл. 10

Интересующий признак	Индекс Джини	Изменение индекса Джини
Чистый доход + Трансферты (без субсидий по НДС)	42,6%	+ 6,3 п. п.
Чистый доход + Трансферты + Субсидии по НДС	42,4%	-0,2 п. п.

Источник: собственные расчеты авторов, данные Росстата.

Отмена льготной ставки НДС мотивируется в академических исследованиях и политических дебатах тем, что часть косвенной субсидии уходит не малоимущим слоям населения. В такого рода диспутах подразумевается, что вместо этой косвенной субсидии следует дать прямой трансферт. Однако приведенные выше расчеты показывают, что эта замена может ухудшить ситуацию с неравенством, поскольку практика предоставления прямых трансфертов в России не вполне соответствует критерию адресности.

**Вывод:** льгота по НДС неэффективна, однако в среднесрочном периоде социальные и экономические издержки от отмены этой ставки превысят положительные результаты: увеличение поступлений НДС и увеличение степени прогрессивности налога. С учетом анализа международного опыта применения льготной ставки НДС представляется целесообразным сокращение перечня наименований продовольственных (до товаров первой необходимости) и детских товаров, в отношении которых применяется льготная ставка НДС. При этом вопрос введения субсидий для наименее обеспеченных категорий потребителей следует рассматривать в рамках общего подхода к борьбе с бедностью за счет предоставления мер социальной защиты на основе оценки нуждаемости.

#### **Миф 7. Подоходный налог не справедлив, и его следует сделать прогрессивным**

Хотя экономическая теория и международный опыт говорят нам о ряде преимуществ прогрессивной шкалы, переход к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц в России с учетом существующих макроэкономических реалий и социально-политического консенсуса в обществе представляется нецелесообразным.

Предложения о переходе к прогрессивной шкале ставок по НДФЛ возникают постоянно, и возможности российского налогового администрирования в целом позволяют это реализовать. Однако эта мера может не дать значимого бюджетного эффекта в связи с тем, что, во-первых, распределение по доходам показывает, что достаточно высокие доходы (т.е. такие, при которых прогрессивная шкала налоговых ставок безусловно не приведет к ущемлению расходов на нормальные нужды с учетом иждивенцев) получают только 5% налогоплательщиков, и, во-вторых, опыт налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в России говорит о высокой мобильности налогоплательщиков с большими доходами<sup>27</sup>.

Реформа налога на доходы физических лиц, проведенная в 2000 г. и закрепленная в гл. 23 НК РФ, заключалась прежде всего в установлении плоской единой ставки на уровне, близком к наименьшей предельной ставке ранее действовавшей шкалы (13%), сокращении льгот и упрощении процедур уплаты и сбора налога, кроме того, были расширены возможности для применения вычетов из налоговой базы при реализации некоторых видов имущества, включая вычет фактических расходов налогоплательщика на приобретение такого имущества. По итогам 2001 г. поступления налога на доходы физических лиц выросли на 23,7% в реальном выражении, в последующие годы поступления составили 3,3–3,4% ВВП против 2,4% ВВП в 2000 г., что сопровождалось повышением фискальной роли данного налога. В то же время по результатам реформы налог остался фактически прогрессивным. Более того его фактическая степень прогрессивности выросла, что, по-видимому, связано с тем, что лица с высокими доходами стали декларировать большую долю своих доходов и, соответственно, уплачивать большие суммы налога [86].

Одним из путей повышения прогрессивности НДФЛ можно рассматривать повышение необлагаемого дохода, например до минимального прожиточного уровня. Однако, поскольку медианный уровень доходов граждан РФ достаточно низок (примерно в 2 раза выше минимального прожиточного минимума), введение необлагаемого минимума в таком объеме привело бы к значительному падению доходов региональных и местных бюджетов, в которые зачисляется НДФЛ.

<sup>27</sup> Как показал наш опыт, во многих случаях налогоплательщики, имеющие достаточно высокий уровень дохода, отказались от налогового резидентства РФ, чтобы уйти от обязанности декларирования КИК и доходов от них.

В отношении НДФЛ важно решить вопрос с определением правил налогового резидентства для физлиц в РФ, что важно как с точки зрения справедливости, так и налоговых поступлений. С одной стороны, действующие правила определения налогового резидентства физических лиц, основанные на формальном критерии 183 дней, сравнительно просты в администрировании и применении. С другой — они не обеспечивают включение в состав российских налоговых резидентов лиц, сохраняющих значимое присутствие на территории страны (место жительства и/или существенную экономическую деятельность и/или иные признаки, позволяющие говорить о наличии в РФ центра жизненных интересов), но физически находящихся за ее пределами более положенного срока. Это, в свою очередь, создает возможности для обхода правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и для непредставления ФНС информации в рамках системы международного автоматического налогового обмена о зарубежных активах и банковских счетах. Вместе с тем при рассмотрении параметров расширения критериев налогового резидентства следует принимать во внимание возможный конфликт интересов с другими странами (как показывает опыт, например, Германии и Кипра, страны стремятся минимизировать), правила и процедуры разрешения которого обычно заложены в двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения.

В качестве возможных вариантов изменения принципов определения налогового резидентства РФ можно рассмотреть: а) сокращение со 183 дней до 90 дней сроков пребывания в РФ, после которых присваивается резидентский статус; б) применения сущностного подхода для определения налогового резидентства в отношении отдельной категории физических лиц, которые умышленно снижают срок пребывания на территории РФ ниже требуемого числа дней, но экономические интересы которых продолжают быть с ней связаны. Возможен также прямой переход к принципу центра жизненных интересов. В качестве стимулирующей к сохранению или получению российского резидентства меры видится целесообразным выравнивание ставок по налогу на доходы физических лиц между резидентами и нерезидентами (применение ставки 13% для нерезидентов).

**Вывод: Сохранение в среднесрочном периоде плоской ставки на уровне 13% целесообразно как с точки зрения**

**экономических последствий, так и с точки зрения администрирования. Вместе с тем необходимо пересмотреть принципы определения для физических лиц налогового резидентства РФ.**

**Миф 8. СОЦИАЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ НЕ ЯВЛЯЮТСЯ НАЛОГОМ, ИМЕЮТ СТРАХОВУЮ ПРИРОДУ И ДОЛЖНЫ АДМИНИСТРИРОВАТЬСЯ ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ**

С 1 января 2017 г. вопросы исчисления и уплаты страховых взносов (за исключением взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения) регулируются налоговым законодательством Российской Федерации. Эта реформа была проведена исходя из соображений повышения качества администрирования взносов, при этом цели каким-либо образом реформировать сам механизм исчисления взносов, равно как изменить уровень обложения взносами, не ставились.

В свою очередь, проведение реформы администрирования страховых взносов в виде передачи налоговым органам функций по учету плательщиков, взиманием и контролем за правильностью исчисления, полной и своевременной уплаты взносов стала объективно необходимым шагом, который назревал несколько лет. Важно отметить, что с момента отмены единого социального налога (ЕСН) в 2010 г. сама идея обособления социальных платежей от налоговой системы выглядела ошибочной. Назначение в качестве администрирующих органов внебюджетных фондов, специализирующихся в первую очередь на осуществлении социальных выплат, привело к снижению собираемости платежей и возникновению существенных различий в технике их взимания. Более эффективной выглядела модель администрирования ЕСН, при которой аккумулирование социальных платежей возлагается на налоговые органы, а распределение собранных с плательщиков средств — на государственные внебюджетные фонды. Однако, несмотря на осуществленный пересмотр правил администрирования, ситуация поменялась лишь частично и задача вернуть страховые взносы в налоговую систему является по-прежнему актуальной.

Во-первых, при возврате налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов правовая квалификация этих

платежей никак не поменялась. Между тем до проведения реформы ожидалось, что передача контрольных полномочий в части взимания страховых взносов органам Федеральной налоговой службы и тем более включение этих взносов в законодательство о налогах и сборах будет по вполне понятным причинам сопровождаться признанием налоговой природы социальных платежей и логически завершится включением их в состав налоговой системы РФ. Однако этого не произошло, и на сегодняшний день в российском правовом поле возникла довольно специфическая ситуация, поскольку страховые взносы по-прежнему считаются «страховыми», при этом регулируются налоговым законодательством, но налогами не признаются. Такая ситуация нарушает основополагающие принципы разделения платежей на налоги и неналоговые платежи, размывает их классификацию.

Во-вторых, не является очевидным и не подтверждается практикой наличие у социальных платежей страховой (неналоговой) природы, ставшей основной причиной для их обособления от налоговой системы в настоящее время и отмены единого социального налога с 2010 г. Трансформация социальных платежей носила формальный характер и сопровождала изменения в пенсионной системе, вызванные объединением базовой части пенсии вместе с ее страховой частью.

В-третьих, отрицание налоговой природы взносов лишило ясности показатель налоговой нагрузки, который для полноты и объективности оценки должен рассчитываться с учетом взносов, однако для того, чтобы не переходить к показателю фискальной нагрузки и вести расчеты именно по налоговой нагрузке, страховые взносы формально учитываются как неналоговые платежи, но это, очевидно, приведет к соответствующему искажению (занижению) получаемых оценок (например, при расчете уровня налоговой нагрузки в рамках оценки рейтинга Doing Business).

На наш взгляд, отчисления на социальные нужды необходимо квалифицировать не как страховые взносы, а как социальные налоги, вернув им статус платежей, входящих в налоговую систему РФ. При этом, учитывая, что взносы по разным видам обязательного социального страхования имеют идентичную базу начисления и отчетность по взносам в настоящее время является единой, целесообразно вернуться к прежнему названию этих платежей и в дальнейшем именовать их на уровне законодательства

и, соответственно, в нормативно-правовых актах как единый социальный налог, включив эти платежи в группу федеральных налогов. Также необходимо отметить, что страховые взносы обладают всеми признаками налогов. Так, они обязательны к уплате и обязанность по их уплате носит всеобщий характер.

Стоит также отметить, что заявленный переход к страховым принципам финансирования системы пенсионного страхования, ради которых был отменен единый социальный налог и введены страховые взносы, фактически не состоялся. По своей конструкции Пенсионная система РФ является не накопительной, а солидарно-распределительной. Существенная доля доходов ПФР формируется за счет межбюджетных трансфертов. Так, средняя доля трансфертов из федерального бюджета в общих доходах Пенсионного фонда России за период 2010–2016 гг. достигает почти 46%. Кроме того, пенсионные права не могут в полной мере обеспечиваться уплатой взносов, сумма которых исчисляется по льготным (пониженным) ставкам. В настоящее время государство использует страховые взносы в качестве инструмента регулирования социально-экономических процессов, снижая для отдельных категорий налогоплательщиков совокупную ставку взносов, что не вписывается в концепцию страховых принципов финансирования обязательного социального страхования в РФ.

**Вывод: Совокупность рассмотренных причин дает все основания для того, чтобы вернуть страховым взносам статус единого социального налога. Однако ставки единого социального налога нельзя рассматривать в отрыве от изменений в пенсионной системе, а также в системах медицинского и социального страхования.**

#### **Миф 9. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО МОЖЕТ РЕШИТЬ ВОПРОСЫ НЕСБАЛАНСИРОВАННОСТИ РЕГИОНАЛЬНЫХ И МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ**

В мировой практике налог на имущество является важнейшим источником финансирования местных бюджетов, что объясняется его экономическими свойствами. С точки зрения фискального федерализма общественные блага должны предоставляться на как можно более низком уровне власти из тех, которые способны интернализировать выгоды и издержки предоставления этих благ (*теорема*

Оутса о децентрализации [87]). Но поскольку даже местные власти не могут знать точных предпочтений всех местных жителей, то согласно гипотезе Тибу [88] самоуправления различных юрисдикций предлагают жителям определенный набор локальных благ и уровень налоговой нагрузки, обеспечивающий предоставление этих благ. Жители же могут, «голосуя ногами», выбрать наиболее предпочтительную юрисдикцию для проживания. Причем Оутс показал [89], что разница между юрисдикциями в уровне предоставляемых благ и уровне налоговой нагрузки капитализируется в стоимости жилья. Полученный результат указывает, что адвалорный налог на недвижимость является подходящим источником финансирования местного самоуправления в данной модели.

После усовершенствований этой модели Гамильтоном, добавившим возможность зонирования [90] (установления различных налоговых ставок и наборов локальных благ внутри юрисдикции), и Фишелем, показавшим [91], что жители могут выбрать уровни локальных благ и налогообложения путем голосования, а не переезда, модель Тибу—Оутса—Гамильтона—Фишеля хорошо описывает систему бюджетного федерализма. Для эффективного предоставления общественных благ в рамках модели должны соблюдаться принципы институциональной симметрии [92], согласно которым: а) налогоплательщик должен совпадать с получателем благ (*принцип получаемых выгод*), а также должен б) влиять на решения об уровне налогов как налогоплательщик и в) на решение об объеме получаемых благ (как получатель благ). Однако в реальном мире обеспечение указанных принципов — непростая задача, требующая не только выбора подходящих налогов, но и адекватной степени децентрализации бюджетно-налоговой системы.

Если выполнение приведенных выше принципов б) и в) больше зависит от административного устройства, то принцип получаемых выгод связан с вопросом, на кого ложится налоговое бремя. *Традиционный взгляд* на имущественные налоги предполагает, что налог на здания является налогом на капитал, имеющий совершенно эластичное предложение, в то время как налог на землю является налогом на товар с совершенно неэластичным предложением [93]. Следовательно, налог на имущество (особенно имущество предприятий) регрессивен, поскольку в части налогообложения капитальных объектов полностью перекладывается с собственников недвижимости на потребителей, наемных работников и арендаторов.

*Новый взгляд* рассматривает налог на имущество как налог на капитал, допуская мобильность капитала между налоговыми юрисдикциями и секторами экономики, однако полагая общее предложение капитала фиксированным [94]. В этом случае отток капитала из девелоперского бизнеса приводит к снижению рентабельности в других секторах. Тогда средний по всем юрисдикциям уровень налога на имущество представляется национальным налогом на капитал, что делает его прогрессивным налогом в отношении домохозяйств.

В развитие данной модели появился взгляд на имущественный налог как местный *налог на накопленное богатство*, соответствующий критерию платежеспособности по отношению к владельцам дорогой недвижимости [95]. Однако для современной России этот взгляд не может быть верен, поскольку многие граждане, приватизировав ранее полученное от государства жилье, не располагая ныне доходами, позволяющими платить за него высокий налог.

Рассмотренная выше *модель Тибу—Оутса—Гамильтона—Фишеля* определяет подход, согласно которому налог на имущество является адекватной платой за получаемые локальные блага подобно, например, оплате услуг ЖКХ. Хотя в таком случае налог на имущество является наиболее подходящим источником средств для местных бюджетов как по своим экономическим свойствам, так и по удобству администрирования (так как имеет наиболее видимую и наименее мобильную базу), тем не менее на практике зачастую сохраняет свойства регрессивности. Сопоставление оценки поступлений налога на имущество физических лиц в России с доходами населения по децильным (10-процентным) группам [96]<sup>28</sup> в табл. 11 показывает, что чем ниже доходы домохозяйства, тем большую их долю отнимут платежи по налогу на имущество. Поэтому установление высоких ставок по налогу на имущество, которые полностью обеспечили бы потребности местных бюджетов, затруднительно<sup>29</sup>.

28 Расчет произведен по данным Росстата в предположении ставки НИФЛ 0,3% и отсутствии освобождений.

29 При возможности местных властей произвольно устанавливать налоговую ставку проблема регрессивности НИФЛ еще усугубится: юрисдикции с дешевой недвижимостью (а значит, с более бедным населением) для финансирования своих потребностей будут вынуждены установить более высокие ставки, чем юрисдикции с дорогой недвижимостью (и богатым населением). В России же проблема территориального неравенства стоит не менее остро, чем проблема неравенства в целом.

Кроме того, все равно потребуются льготы для налогоплательщиков с низкими доходами ввиду отмеченной выше их фактической неплатежеспособности.

Таблица 11. Отношение среднего платежа НИФЛ к годовому доходу по группам населения

Децильная группа	Первая	Вторая	Третья	Четвертая	Пятая	Шестая	Седьмая	Восьмая	Девятая	Десятая
Платеж по НИФЛ, в % дохода	1,9%	1,4%	1,3%	1,2%	1,0%	0,8%	0,6%	0,5%	0,5%	0,3%

Источник: расчеты авторов.

Повышение роли НИФЛ в доходах местных бюджетов необходимо для увеличения самостоятельности местного самоуправления, без которого эффективное распределение локальных общественных благ крайне затруднительно. Для того чтобы позволить более высокие налоговые сборы, налог на имущество должен быть *справедливым* с различных точек зрения: относительно как прогрессивности, так и принципа получаемых выгод, а также восприниматься таковым самими налогоплательщиками.

Желательно, чтобы налог на имущество взимался пропорционально рыночной стоимости<sup>30</sup>, для чего требуется *качественная кадастровая оценка*, которая может быть достигнута благодаря повышению достоверности реестров недвижимости, улучшению методического обеспечения процесса оценки, возможности оспаривания результатов оценки заинтересованными сторонами

<sup>30</sup> Прогрессивная шкала, которую часто устанавливают местные власти, возможна, но менее желательна с точки зрения справедливости. Например, владельцам почти одинаковых квартир в Москве стоимостью 9 999 тыс. руб. и 10 001 тыс. руб. согласно закону г. Москвы «О налоге на имущество физических лиц» (в ред. от 29.11.2017 № 45) пришлось бы заплатить разные суммы налогов: 9 999 руб. (по ставке 0,1%) и 15 001,5 руб. (по ставке 0,15%) соответственно. Вероятно, плательщики большего налога негативно воспримут такое различие.

и контроль определенных статистических критериев близости результатов оценки и цен конкретных сделок.

Для приведения определения базы по НИФЛ с соответствии с рыночной стоимостью объекта недвижимости также следует *отменить существующие вычеты*, поскольку они, вообще говоря, регрессивны: сумма вычета больше для тех квартир и домов, у которых выше цена за 1 кв. м. Данное предложение выльется в рост налоговых платежей для всех налогоплательщиков (а также рост поступлений в местные бюджеты, который без роста платежей невозможен), но, как было показано в табл. 11, средний платеж не превысит 2% дохода даже у первого дециля (беднейших 10% населения). Хотя среди лиц с низкими доходами некоторые могут столкнуться и с большими платежами, их проблема может быть решена предоставлением целевых льгот.

Таблица 12. Доля населения с избыточным налоговым временем по НИФЛ при ставке 0,3%, по децильным группам

Платеж по НИФЛ превышает...	Децильная группа						Всего
	Первая	Вторая	Третья	Четвертая	Пятая	Шестая и т.д.	
5% дохода	0,8%	0,2%	0,3%	0,1%	<0,1%	–	1,4%
10% дохода	<0,1%	–	–	–	–	–	<0,1%

Источник: расчеты авторов на основе методологии, взятой в [97].

Таблица 12 иллюстрирует результаты оценки числа лиц, у которых платежи по НИФЛ превысят 5 или 10% дохода при отсутствии вычетов и льгот. Первый дециль имеет доходы не более прожиточного минимума, а второй и третий — не более двух прожиточных минимумов. Причем в большинстве своем они не являются льготниками, хотя при нынешнем дизайне НИФЛ уже ощущают повышенную налоговую нагрузку. В то же время сегодняшние категории льготников не обязательно испытывают трудности с уплатой требуемой суммы налога. Поэтому существующие категориальные льготы (для пенсионеров, инвалидов, чернобыльцев и военнослужащих) необходимо заменить на *льготу, основанную на критерии нуждаемости*.

Из опыта развитых стран известно, что проблему налогоплательщиков, сталкивающихся с большими налоговыми платежами, может решить целевая льгота для малоимущих типа *circuit-breaker*, соотносящей доходы и налоговые обязательства домохозяйства. Например, если доходы домохозяйства не превышают двух прожиточных минимумов на человека, а платеж по НДФЛ более 5% дохода домохозяйства, то на сумму превышения дается льгота, размер которой ограничен некоторой величиной<sup>51</sup>, чтобы не было возможности избежать налога на очень дорогую недвижимость; если же доходы на человека меньше прожиточного минимума, то льгота дается при любой сумме платежа (т.е. любой платеж выше нуля для такого домохозяйства считается превышением допустимого), но с тем же ограничением сверху.

Благодаря такому дизайну льготы можно, варьируя ее параметры, избавиться от проблемы принципиальной неплатежеспособности некоторых (малоимущих) налогоплательщиков, сохранив значительную часть налогового потенциала. Предлагаемая позиция состоит в том, что налог на имущество должен быть налогом на объект, а не на физическое лицо, поэтому он должен быть заплачен, неважно кем, а проблемы бедности или поощрения различных категорий граждан должны решаться независимо от вопроса налогообложения имущества.

При сохранении существующего дизайна налога на имущество физических лиц, его поступления ожидаются на уровне 0,11% ВВП. Реализация предлагаемых мероприятий повысит сборы НДФЛ до 0,27% ВВП. Чтобы эти изменения не стали для налогоплательщиков неожиданно резкими, следует, соблюдая постепенность, произвести их по завершении переходного периода на кадастровую стоимость, в течение которого налоговые платежи продолжают расти. В первую очередь необходимо свести к нулю вычеты, как наиболее несправедливый элемент дизайна НДФЛ, одновременно совершенствуя кадастровую оценку. Затем потребуется ввести льготы для малоимущих, без которых налоговое бремя для них будет несправедливо большим, а также отменить категориальные льготы.

<sup>51</sup> Размер суммы должен зависеть от социальной нормы жилья и цен на недвижимость в регионе. Например, при норме жилья 18 кв. м на человека и ценах на жилье порядка 50 тыс. руб. за 1 кв. м семья из трех человек могла бы рассчитывать на льготу до 8 100 руб., позволяющую не платить налог по ставке 0,3% за квартиру 54 кв. м, имеющую среднюю по рынку цену.

**Вывод: в современной России распределение имущества по доходным группам населения таково, что налог на имущество должен иметь большие льготы и освобождения. Это радикально сокращает его потенциал как доходного источника.**

#### **Миф 10. ПРОБЛЕМЫ БЮДЖЕТНОГО ФЕДЕРАЛИЗМА ЛЕГКО РЕШИТЬ С ПОМОЩЬЮ ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ МЕЖДУ УРОВНЯМИ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ**

Россия по Конституции — федеративное государство, но структура экономики, пространственное распределение экономической активности и населения требуют скорее централизации бюджетных ресурсов и их перераспределения, чем повышения степени налоговой самостоятельности регионов и паритетных принципов фискального федерализма. На примере ряда возможных налоговых новаций (изменение ставок налога на прибыль и НДС, подушное распределение части НДС, введение налога с продаж) можно показать, что такие наиболее часто предлагаемые меры в области фискального федерализма не позволяют заметно сократить дифференциацию доходов регионов и обеспечить выравнивание подушных поступлений налогов.

Для оценки дифференциации доходов регионов можно использовать коэффициенты Джини и вариации<sup>32</sup> подушных доходов консолидированных региональных бюджетов, рассчитанных с учетом индекса бюджетных расходов<sup>33</sup>. В табл. 13 приведены данные об уровне межрегиональной дифференциации фактических налоговых доходов в текущей ситуации, а также в случае реализации ряда мер налоговой политики.

Первой возможной мерой является повышение ставки налога на прибыль<sup>34</sup>. Будем условно предполагать, что рост налоговых поступлений будет прямо пропорционален росту налоговой ставки, хотя это не вполне справедливое предположение, и, вероятнее всего, темпы роста поступлений будут ниже, особенно

<sup>32</sup> Коэффициент вариации показывает, какую долю среднего значения этой величины составляет ее средний разброс, и равен отношению стандартного отклонения к среднему значению.

<sup>33</sup> Индекс бюджетных расходов оценивает межрегиональные различия в удельной стоимости предоставления государственных и муниципальных услуг.

<sup>34</sup> Рассматривается налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по соответствующим ставкам (то есть без учета специальных соглашений и проч.).

в малообеспеченных регионах. Данная мера приводит к увеличению показателей дифференциации региональных доходов.

В качестве второй меры можно рассмотреть повышение не ставки, а норматива зачисления, то есть в случае налога на прибыль — изменение пропорции между региональной и федеральной ставкой с «17: 3» к «18: 2» (возвращение к ранее действовавшему порядку). В этом случае также наблюдается увеличение показателей дифференциации.

Таким образом, налог на прибыль не обладает сильными выравнивающими свойствами (что объясняется концентрацией поступлений по нему в достаточно обеспеченных регионах), поэтому применение каких-либо мер по увеличению его поступлений в консолидированные региональные бюджеты будет только усиливать межрегиональную дифференциацию.

Выравнивающие свойства налога на доходы физических лиц неоднозначны. Повышение ставки налога на 1 п.п.<sup>35</sup> уменьшает дифференциацию по коэффициенту вариации, но в то же время увеличивает дифференциацию по коэффициенту Джини. Как показывают расчеты, увеличение ставки НДФЛ на любую величину приводит к тому же эффекту. Различия в поведении коэффициентов Джини и вариации в данном случае обусловлены влиянием на результат размера (веса) регионов, который учитывается в коэффициенте Джини и не учитывается в коэффициенте вариации.

К заметному сокращению дифференциации региональных доходов может привести распределение между регионами пропорционально численности населения поступлений, соответствующих 2 п.п. ставки НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации. Введение налога с продаж<sup>36</sup> также дает выравнивающий эффект, но несколько меньший.

Следует отметить, что при этом значительно больший выравнивающий эффект достигается за счет предоставления дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности. Так, в 2017 г. при предоставленном объеме дотаций 614,5 млрд руб. значение коэффициента Джини составило 0,253 (коэффициент Джини при учете

<sup>35</sup> Как и в случае налога на прибыль, мы условно предполагаем, что рост налоговых поступлений будет прямо пропорционален росту налоговой ставки с 13% до 14%.

<sup>36</sup> Мы условно считаем, что общий объем налога с продаж будет эквивалентен поступлениям от 2 п.п. ставки НДС, а его распределение между регионами производится пропорционально обороту розничной торговли, обороту общественного питания и объему платных услуг населению.

только собственных налогов доходов был равен 0,309), а коэффициента вариации –0,406 (собственных доходов –0,551). Моделирование ситуации, при которой тот же объем (что составляет примерно 20% поступлений НДС, или 3,6 п.п. ставки) был бы распределен в условиях 2017 г. между регионами пропорционально численности населения, показывает, что коэффициент Джини составил бы 0,287, а коэффициент вариации –0,504. Введение налога продаж в том же объеме привело бы к снижению коэффициента Джини до 0,298, а коэффициента вариации – до 0,526.

Таблица 13. ДИФФЕРЕНЦИАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ  
КОНСОЛИДИРОВАННЫХ РЕГИОНАЛЬНЫХ БЮДЖЕТОВ

Показатель	2015	2016	2017
<b>Фактические налоговые доходы</b>			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	6 923,0	7 571,9	8 203,5
Коэффициент Джини	0,306	0,298	0,309
Коэффициент вариации	0,675	0,551	0,551
<b>Повышение ставки налога на прибыль на 1 п.п.</b>			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	7 022,1	7 682,2	8 327,9
<i>Прирост по сравнению с факт., млрд руб.</i>	<i>99,0</i>	<i>110,3</i>	<i>124,5</i>
<i>Прирост по сравнению с факт., %</i>	<i>1,4%</i>	<i>1,5%</i>	<i>1,5%</i>
Коэффициент Джини	0,308	0,299	0,310
Коэффициент вариации	0,677	0,553	0,554
<b>Повышение норматива зачисления налога на прибыль на 1 п.п.</b>			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	6 946,3	7 597,9	8 232,7
<i>Прирост по сравнению с факт., млрд руб.</i>	<i>23,3</i>	<i>25,9</i>	<i>29,3</i>
<i>Прирост по сравнению с факт., %</i>	<i>0,3%</i>	<i>0,3%</i>	<i>0,4%</i>
Коэффициент Джини	0,307	0,298	0,309
Коэффициент вариации	0,676	0,551	0,552
<b>Повышение ставки НДС на 1 п.п.</b>			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	7 138,9	7 804,0	8 453,5
<i>Прирост по сравнению с факт., млрд руб.</i>	<i>215,9</i>	<i>232,1</i>	<i>250,1</i>

Окончание табл. 13

Показатель	2015	2016	2017
<i>Прирост по сравнению с факт., %</i>	3,1%	3,1%	3,0%
Коэффициент Джини	0,306	0,298	0,310
Коэффициент вариации	0,667	0,549	0,550
Подушевое распределение 2 п.п. ставки НДС			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	7 195,0	7 867,2	8 544,6
<i>Прирост по сравнению с факт., млрд руб.</i>	272,0	295,3	341,1
<i>Прирост по сравнению с факт., %</i>	3,9%	3,9%	4,2%
Коэффициент Джини	0,294	0,286	0,297
Коэффициент вариации	0,642	0,525	0,524
Введение налога с продаж (в объеме, эквивалентном 2 п.п. ставки НДС)			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	7 195,0	7 867,2	8 544,6
<i>Прирост по сравнению с факт., млрд руб.</i>	272,0	295,3	341,1
<i>Прирост по сравнению с факт., %</i>	3,9%	3,9%	4,2%
Коэффициент Джини	0,300	0,288	0,303
Коэффициент вариации	0,654	0,520	0,537
Передача налога на добычу прочих полезных ископаемых и водного налога в консолидированные региональные бюджеты по нормативу 100%			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	6 946,0	7 595,6	8 227,4
<i>Прирост по сравнению с факт., млрд руб.</i>	23,0	23,6	23,9
<i>Прирост по сравнению с факт., %</i>	0,3%	0,3%	0,3%
Коэффициент Джини	0,305	0,297	0,308
Коэффициент вариации	0,671	0,548	0,548

Источник: расчеты авторов по данным Федерального казначейства России, Минфина России, Федеральной налоговой службы. В целях сопоставимости поступления по налогу на прибыль за 2015 и 2016 г. рассчитывались исходя из ставки 17% (как и в 2017 г), а не 18% (как это было фактически). Для расчета поступлений по всем налогам, кроме водного, использовались данные бюджетной отчетности; по водному налогу — данные налоговой отчетности (поступления в разрезе территорий).

Наконец, еще одной возможной мерой является полная передача в региональные бюджеты налога на добычу прочих<sup>37</sup> полезных ископаемых (сейчас зачисляется в региональные бюджеты по нормативу 60%) и водного налога (сейчас зачисляется только в федеральный бюджет). В этом случае дифференциация региональных доходов также сокращается, но незначительно.

Таким образом, только три варианта из рассмотренных приводят к увеличению доходов консолидированных региональных бюджетов и одновременно к сокращению их дифференциации. При этом при распределении НДС на подушевой основе выравнивающий эффект ниже, чем при предоставлении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности. Введение налога с продаж обладает положительным выравнивающим эффектом, хотя он также будет меньше, чем эффект от предоставления выравнивающих трансфертов. Передача 40% налога на добычу прочих полезных ископаемых и 100% водного налога при незначительном сокращении межрегиональной дифференциации увеличивает налоговые доходы регионов всего лишь на 0,3%.

Однако передача 40% налога на добычу прочих полезных ископаемых и 100% водного налога позволяет обеспечить наибольший прирост налоговых доходов регионов (табл. 14). При данной комбинации мер дифференциация по коэффициенту Джини не усиливается, а дифференциация по коэффициенту вариации незначительно сокращается.

Таблица 14. ДИФФЕРЕНЦИАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ РЕГИОНАЛЬНЫХ БЮДЖЕТОВ В СЛУЧАЕ КОМБИНАЦИИ МЕР НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Показатель	2015	2016	2017
<b>Фактические налоговые доходы</b>			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	6 923,0	7 571,9	8 203,5
Коэффициент Джини	0,306	0,298	0,309
Коэффициент вариации	0,675	0,551	0,551

<sup>37</sup> То есть за исключением углеводородного сырья, природных алмазов и общераспространенных полезных ископаемых.

Окончание табл. 14

Показатель	2015	2016	2017
Повышение норматива зачисления налога на прибыль на 2 п.п., передача налога на добычу прочих полезных ископаемых и водного налога в консолидированные региональные бюджеты по нормативу 100%			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	6 992,6	7 647,4	8 286,0
Прирост по сравнению с базовым, млрд руб.	69,6	75,5	82,5
Прирост по сравнению с базовым, %	1,0%	1,0%	1,0%
Коэффициент Джини	0,306	0,298	0,309
Коэффициент вариации	0,672	0,549	0,550
Повышение ставки НДФЛ на 1 п.п., передача налога на добычу прочих полезных ископаемых и водного налога в консолидированные региональные бюджеты по нормативу 100%			
Объем налоговых доходов, млрд руб.	7 161,8	7 827,7	8 477,5
Прирост по сравнению с базовым, млрд руб.	238,8	255,7	274,0
Прирост по сравнению с базовым, %	3,4%	3,4%	3,3%
Коэффициент Джини	0,306	0,298	0,309
Коэффициент вариации	0,663	0,546	0,547

*Источник:* расчеты авторов по данным Федерального казначейства России, Минфина России, Федеральной налоговой службы.

В целях сопоставимости поступления по налогу на прибыль за 2015 и 2016 г. рассчитывались исходя из ставки 17% (как и в 2017 г), а не 18% (как это было фактически). Для расчета поступлений по всем налогам, кроме водного, использовались данные бюджетной отчетности; по водному налогу — данные налоговой отчетности (поступления в разрезе территорий).

**Вывод:** не существует варианта перераспределения налогов, позволяющего резко повысить эффективность бюджетного федерализма в России. Но могут быть предложены подходы к некоторому увеличению степени выравнивания доходов регионов. В качестве наиболее эффективных мер снижения межрегиональной дифференциации доходов субъектов РФ

**можно назвать распределение по подушевому принципу части поступлений по НДС либо повышение ставки НДС, повышение норматива зачисления в бюджеты регионов налога на прибыль, передача на региональный уровень передача в регионы 40% налога на добычу прочих полезных ископаемых и 100% водного налога.**

**Миф 11. Для эффективного налогового администрирования необходимо создать систему физического прослеживания движения товаров по цепочке от производства (импорта) до конечного потребления**

Значение и важность достижения такой цели налогового администрирования, как недопущение в легальный оборот фальсифицированной, контрафактной и недоброкачественной продукции не вызывает сомнений, однако на практике достижение указанной цели путем тотальной маркировки товаров представляется необоснованным с точки зрения соотношения затрат и выгод от введения системы, а также из-за проблем встраивания предлагаемого механизма в экономическую деятельность налогоплательщиков, в системность контрольной деятельности государственных органов, в существующие деловые практики и бизнес-процессы. Данная мера представляется излишней в условиях, во-первых, широкого распространения торговой и транспортной маркировки по причине цифровизации логистики и торговли, во-вторых, распространения требований маркировки в рамках технического регулирования. Кроме того, поскольку в настоящее время Российская Федерация активно движется по пути гармонизации таможенных и иных контрольных процедур в рамках единого экономического пространства ЕАЭС, представляется необоснованным введение несогласованного с остальными странами — членами ЕАЭС решения.

Маркировка (идентификация) товаров для различных целей широко применяется во многих странах мира. Например, маркировка акцизными марками табачных изделий и алкогольных напитков, требование нанесения на товар (упаковку товара) знака соответствия и т.д. Например, в США начали реализацию проекта по защите каждой упаковки лекарственных средств с помощью специальных радиочастотных меток [97]. Некоторые европейские страны применяют для этих целей специальный защитный знак,

а для подтверждения качества сельскохозяйственной продукции — чипы для животных и последующая специальная маркировка продукции животного и растительного происхождения [98]. Специальные виды защитной маркировки используются также для узлов и агрегатов в авиастроении [99]. На Украине [100] запрещены распространение и прокат экземпляров аудиовизуальных произведений, фонограмм, видеограмм, компьютерных программ и баз данных без их маркировки контрольными марками.

Тем не менее все такие меры обеспечивают, прежде всего, защиту прав потребителей от некачественных, небезопасных и (или) фальсифицированных товаров, а в случае с маркировкой экземпляров аудиовизуальных произведений, фонограмм и т.п., — защиту авторских прав.

Маркировка акцизными марками традиционно используется как мера регулирования оборота табачной продукции и алкогольных напитков, как товаров, подверженных наиболее высокому налогообложению по сравнению с их себестоимостью. Из известного опыта других стран маркировка товаров именно в целях подтверждения легальности их ввоза применяется в Беларуси [101] и Узбекистане [102].

Введение обязательной маркировки в отношении товаров, «оборот которых без обеспечения его прослеживаемости может повлечь за собой нанесение ущерба жизни и здоровью граждан, охране природы и культурных ценностей, безопасности государства и регулирование которого не может осуществляться иными методами, кроме как маркировкой товаров средствами идентификации»<sup>38</sup>, предполагает слишком широкую формулировку и позволяет выносить оценочные суждения при формировании списка видов товаров, на которые будет распространяться обязательная маркировка. Также не совсем понятно, каким образом должна производиться оценка того, присутствует ли возможность регулирования оборота товаров «иными методами, кроме как маркировкой товаров средствами идентификации». При этом использование обязательной маркировки товаров будет экономически обоснованным, только если выгоды от введения системы маркировки будут превышать затраты на введение данной системы, в противном случае введение системы приведет к неэффективному расходованию бюджет-

<sup>38</sup> Проект федерального закона «О правовых основах маркировки товаров средствами идентификации и функционирования национальной системы прослеживаемости оборота товаров в РФ».

ных средств в случае государственного субсидирования создания данной системы либо средств хозяйствующих субъектов в случае отсутствия субсидирования.

При использовании даже простых меток (штрихкодов) стоимость оснащения одной линии производства маркировочным оборудованием составляет до 10 млн руб., а в случае использования радиочастотных меток (RFID) требуется оснащение специальным оборудованием точек продаж и хранения, в добавок стоимость каждой метки составляет 40–50 руб., что может привести к существенным затратам участников хозяйственного оборота. Кроме того, возникает необходимость в создании Единой государственной информационной системы маркировки, а также Логистических портов, что предусматривает значительные расходы бюджетной системы, которые будут потенциально оправданы только в случае значимых масштабов маркировки.

В отличие от контроля за уплатой НДС с помощью автоматизированной системы АСК-НДС-2, который ведется на основе документов, пересылаемых налогоплательщиками в электронном виде, для выполнения новых правил маркировки может требоваться перенастройка производства с тем, чтобы иметь возможность наносить на товары новые контрольные (идентификационные) знаки. Кроме того, для использования защищенных средств идентификации производителям необходимо заключать договоры на изготовление и реализацию таких средств с внешними организациями, что потребует платы от налогоплательщиков, при этом также не исключается такая проблема, как возможные задержки (срывы) сроков поставки средств идентификации.

Исходя из высказанных соображений представляется более обоснованным развитие системы контроля, прослеживаемости и оценки рисков за счет анализа хозяйственной деятельности предприятий на основе больших данных, генерируемых уже созданными автоматизированными системами контроля. При этом использование системы маркировки товара может быть экономически оправданным в отношении действительно высокорисковых (с точки зрения общества, угрозы здоровью человека) групп товаров (например, лекарства, пиротехнические изделия, товары, содержащие в своем составе тяжелые металлы, ртуть, газовые баллоны для личного хозяйственного потребления), а также товаров с высоким потенциалом уклонения от налогов и таможенных сборов.

В этой связи необходима разработка обоснованного закрытого списка таких товаров. Подобный список должен быть

сформулирован после детального анализа и экономического обоснования сравнительных преимуществ использования данного механизма регулирования относительно альтернатив и оценки его влияния на объекты регулирования. Распространение системы маркировки определенных категорий товаров должно основываться на тщательном анализе, который, в частности, может включать в себя анализ следующих факторов: 1) соотношение легального и теневого рынка товаров; 2) оборот рынка; 3) наличие товаров-субститутов на рынке; 4) уровень риска товаров для человека и общества; 5) фискальные риски при обороте товаров.

Следует отметить, что сама по себе маркировка (идентификация) товаров автоматически не приводит к тому, чтобы безусловно преодолеть нелегальный оборот товаров. Например, помимо маркировки акцизной маркой алкогольных напитков, в России действует целый комплекс мер контроля оборота алкогольных напитков от момента ввоза (а для отечественных напитков — с момента начала производства) вплоть до розничной продажи, что практически исключает уклонение от уплаты налогов при производстве и обороте товаров, но не исключает торговлю поддельной продукцией, хотя контроль за оборотом спирта существенно сужает сырьевую базу для этого. В то же время известны случаи контрабанды сигарет из стран, где акцизы на них ниже, чем в России (в том числе из Казахстана), несмотря на действующие правила маркировки табачных изделий как условие их ввоза и реализации. Практика маркировки товаров в Беларуси подтверждает невысокую эффективность этой меры как инструмента для противодействия нелегальному обороту товаров. В подтверждение также можно привести пример Украины, где несколько лет подряд были попытки введения маркировки мобильных телефонов учетными марками. В большей степени «обелению» рынка способствовала регистрация IMEI-кодов мобильных телефонов с предупреждениями запрета на их обслуживание сотовыми операторами в случае контрабандного ввоза.

**Вывод: не следует формировать ситуации тотального контроля за движением всех товаров, увеличивая административную нагрузку на работающие без нарушений налогового и таможенного законодательства фирмы, необходимо снижать общие издержки для бизнеса за счет более эффективных систем управления рисками.**

ПРИЛОЖЕНИЕ

ВЫДВИГАЕМЫЕ ИНИЦИАТИВЫ (ИДЕИ) НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

Инициатива	Инициатор	Источник
<b>СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ</b>		
Снизить ставку страховых взносов на пенсионное страхование с 22 до 14%	Бизнес-омбудсмен Б. Титов	<a href="https://tass.ru/ekonomika/5391625">https://tass.ru/ekonomika/5391625</a>
Снизить совокупную ставку страховых взносов с 30 до 14–15% для лиц предпенсионного возраста	РСПП	<a href="https://ria.ru/economy/20180829/1527431756.html">https://ria.ru/economy/20180829/1527431756.html</a>
<b>НДС</b>		
Снизить НДС с 20 до 5% для запатентованной отечественной инновационной продукции	Руководитель Роспатента Г. Ивлиев	<a href="https://tass.ru/ekonomika/5517632">https://tass.ru/ekonomika/5517632</a>
Ускорить возврат НДС для компаний, заключающих экспортные контракты в рублях	Замминистра финансов А. Моисеев	<a href="https://www.vedomosti.ru/economics/news/2018/09/18/781195-za">https://www.vedomosti.ru/economics/news/2018/09/18/781195-za</a>
Вернуть льготы по НДС для инвесторов, строящих автомобильные дороги или дорожные сооружения на условиях ГЧП	Депутат ГД И. Бикбаев	<a href="https://www.pnp.ru/politics/uchastnikam-koncessionnykh-soglasheniy-mogut-vernut-lgoty-ponds.html">https://www.pnp.ru/politics/uchastnikam-koncessionnykh-soglasheniy-mogut-vernut-lgoty-ponds.html</a>
Вычитать «входящий» НДС при экспорте электронных и ИТ-услуг и при реализации прав на РИД	Проектный офис по реализации программы «Цифровая экономика Российской Федерации»	<a href="https://www.comnews.ru/node/115174">https://www.comnews.ru/node/115174</a>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
Освободить от НДС при реализации ИТ-услуг (включая SaaS)	Проектный офис по реализации программы «Цифровая экономика Российской Федерации»	<a href="https://www.comnews.ru/node/115174">https://www.comnews.ru/node/115174</a>
Отменить льготы по налогу на добавленную стоимость (НДС) при ввозе готовых медицинских изделий при наличии двух и более идентичных по техническим характеристикам изделий, которые производят в России.	Генеральный директор АО «МТЛ» А. Эйлазов на заседании РСПП	<a href="https://vademec.ru/news/2018/09/04/minpromtorg-otmenit-nulevoy-nds-tolko-dlya-gotovykh-vvozymykh-medizdeliy-i-tolko-pri-nalichii-ikh-an/">https://vademec.ru/news/2018/09/04/minpromtorg-otmenit-nulevoy-nds-tolko-dlya-gotovykh-vvozymykh-medizdeliy-i-tolko-pri-nalichii-ikh-an/</a>
Отменить НДС при покупке золота	Замминистра финансов А. Моисеев	<a href="https://business-swiss.ch/2018/09/rossija-otmenit-nds-na-zoloto/">https://business-swiss.ch/2018/09/rossija-otmenit-nds-na-zoloto/</a>
<b>ЛЬГОТЫ ДЛЯ МАЛОГО БИЗНЕСА</b>		
Распространить налоговые льготы, установленные для субъектов малого и среднего предпринимательства (МСП), на социальноориентированные некоммерческие организации (СОНКО)	Заместитель министра экономического развития И. Торосов	<a href="https://tass.ru/ekonomika/5625882">https://tass.ru/ekonomika/5625882</a>
Предоставить больше полномочий регионам в сфере налогового администрирования малого бизнеса	Глава Пермского края М. Решетников	<a href="https://www.newsko.ru/news/nk-4855631.html">https://www.newsko.ru/news/nk-4855631.html</a>
Ввести специальный налоговый режим для «семейного бизнеса»	Глава Минэкономразвития РФ М. Орешкин	<a href="http://mayakspb.ru/news/society/semeynyy_biznes_mogut_ofitsialno_uzakonit/">http://mayakspb.ru/news/society/semeynyy_biznes_mogut_ofitsialno_uzakonit/</a>

Продолжение		
Инициатива	Инициатор	Источник
Специальный упрощенный налоговый режим для самозанятых. Предполагается, что в рамках этого режима самозанятые граждане, которые сейчас в основном работают нелегально, смогут установить специальный телефон и платить не более 6% с выручки.	Депутаты Государственной Думы А. М. Макаров, Н. С. Максимова, В. М. Резник, Л. Я. Симановский, Г. Я. Хор, В. В. Бузилов, З. А. Муцоев, В. С. Скруг, А. Е. Запребин; члены Совета Федерации Е. В. Бушмин, М. М. Ульбашев	<a href="http://sozd.duma.gov.ru/bill/551847-7">http://sozd.duma.gov.ru/bill/551847-7</a>
Налоговый пакет, положения которого позволят снизить налог на прибыль предприятиям с оборотом от 150 млн до 500 млн руб. Решения об этом смогут принимать регионы	Министр финансов Антон Силуанов на заседании ОПОРЫ России	<a href="https://www.rbc.ru/business/18/09/2017/59bfa3369a7947d28d573f1a">https://www.rbc.ru/business/18/09/2017/59bfa3369a7947d28d573f1a</a>
НДФЛ		
Перейти к прогрессивной шкале ставок налога	Депутаты Госдумы	Система обеспечения законодательной деятельности Госдумы, <a href="http://sozd.duma.gov.ru/search">http://sozd.duma.gov.ru/search</a> (множество законопроектов)
Повысить плоскую ставку налога и ввести необлагаемый минимум	Обсуждалась в правительстве	<a href="https://www.rbc.ru/economics/15/01/2018/5a5c96a49a794763de72f91d">https://www.rbc.ru/economics/15/01/2018/5a5c96a49a794763de72f91d</a>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
Освободить от налогообложения доходы, облагаемые по ставке 13%, в пределах МРОТ	Депутат Госдумы	<a href="http://sozd.duma.gov.ru/bill/819634-6">http://sozd.duma.gov.ru/bill/819634-6</a>
Ввести налоговый вычет по расходам на спорт	Президент	<a href="https://www.rbc.ru/society/09/08/2018/5b6c4e8d9a7947defeb767ce">https://www.rbc.ru/society/09/08/2018/5b6c4e8d9a7947defeb767ce</a>
<b>НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ</b>		
Ввести инвестиционную льготу (уже введена)		
Освободить отдельные категории доходов от налогообложения («налоговые каникулы»)		
Объединить / сблизить налоговый учёт с бухгалтерским		Обсуждение на экспертных площадках (Минэкономразвития, ТПП, РСПС, Открытое Правительство)
Отменить КГН		
Ускоренная амортизация для более широких категорий оборудования (а также мгновенная амортизация)		
Кoeffициент по НИОКР (сейчас 1,5, предлагается 2 или расширить категории, подпадающие под льготу)	Проектный офис по реализации программы «Цифровая экономика Российской Федерации»	<a href="https://www.comnews.ru/node/115174">https://www.comnews.ru/node/115174</a>

Продолжение		
Инициатива	Инициатор	Источник
Введение пониженной ставки для доходов от интеллектуальной собственности	Проектный офис по реализации программы «Цифровая экономика Российской Федерации»	<a href="https://www.comnews.ru/node/115174">https://www.comnews.ru/node/115174</a>
Дифференцированные ставки в зависимости от характеристик отрасли (высокая / низкая добавленная стоимость, глубина переработки, технологический уровень)	Вице-премьер РФ Д. Козак	<a href="https://www.rbc.ru/rbcfree/news/5bd780519a79477ab3b9ad5f">https://www.rbc.ru/rbcfree/news/5bd780519a79477ab3b9ad5f</a>
АКЦИЗЫ		
Снижение ставки акциза на сидр и пуаре, произведенные из отечественного сырья.	«ОПОРА РОССИИ»	<a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38616-minfin-ne-podderzhal-predlozhenie-o-snizhenii-akciza-na-sidr-i-puare.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38616-minfin-ne-podderzhal-predlozhenie-o-snizhenii-akciza-na-sidr-i-puare.html</a>
Включение алкогольной продукции в систему tax free. Как рассказали «Известиям» в пресс-службе Минпромторга, ведомство намерено обсудить вопрос о внесении необходимых поправок в Налоговый кодекс в ближайшее время. Изначально Минфин, в компетенции которого находится налоговое законодательство, предполагал распространять tax free на алкогольную продукцию.	Минпромторг России	<a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38519-vodku-podklyuchat-k-tax-free-v-minpromtorge-gotovy-obsudit-yetot-vopros.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38519-vodku-podklyuchat-k-tax-free-v-minpromtorge-gotovy-obsudit-yetot-vopros.html</a>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>Но непосредственно перед внесением документа в Госдуму летом 2017 г. позиция министерства изменилась. Ведомство сочло, что при tax free на спиртное возникают риски. Алкоголь после возмещения НДС может все же остаться в стране и перепродаваться по сниженным ценам.</p>	<p>Минпромторг России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38519-vodku-podklyuchat-k-tax-free-v-minpromtorge-gotovy-obsudit-yetot-vopros.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38519-vodku-podklyuchat-k-tax-free-v-minpromtorge-gotovy-obsudit-yetot-vopros.html</a></p>
<p>Лоббирование регионов, бюджеты которых пострадали от новой системы распределения акцизов (сейчас в зависимости от количества потребляемого в регионе алкоголя, раньше — исходя из объемов произведенного в регионе алкоголя). Мотивировка: в том числе компенсация потерь бюджета от исключения из налогообложения движимого имущества.</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38428-byudzhet-vologodskoj-oblasti-mozhet-velichitsya-ot-proizvodstva-alkogolya.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38428-byudzhet-vologodskoj-oblasti-mozhet-velichitsya-ot-proizvodstva-alkogolya.html</a> <a href="http://www.krassever.ru/article/oblast-mozhet-poteryat-poltora-milliarda-iz-za-aktsizov-na-alkogol">http://www.krassever.ru/article/oblast-mozhet-poteryat-poltora-milliarda-iz-za-aktsizov-na-alkogol</a></p>
<p>Сохранение преференциальной акцизной политики в отношении вина, сделанного из отечественного винограда, а также введение акциза на виноматериалы и существенное повышение ставки на винные напитки.</p>	<p>Минсельхоз России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38419-fas-prokomentirovala-predlozhennye-minselxozom-mery-podderzhki-vinodelov.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38419-fas-prokomentirovala-predlozhennye-minselxozom-mery-podderzhki-vinodelov.html</a></p>

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>Введение акциза на кальянные смеси без табака и установление ставки данного акциза в размере 457 руб. за 1 кг, в 2020 г. ее повышение до 467 руб., а в 2021 — до 495 руб. Соответствующий законопроект был внесен на рассмотрение в Госдуму в конце июня. Однако к третьему чтению никаких упоминаний о кальянной смеси в законопроекте не осталось.</p>	<p>Правительство РФ</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38403-gosduma-ne-stala-vvodit-akciz-na-kalyannuyu-smes.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38403-gosduma-ne-stala-vvodit-akciz-na-kalyannuyu-smes.html</a></p>
<p>Введение специального сбора на импорт вина, виноматериалов, коньячных спиртов и, возможно, крепкого алкоголя. Предложение будет рассмотрено министром сельского хозяйства РФ Дмитрием Патрушевым и помощником главы государства Андреем Белоусовым, пишут «Ведомости».</p>	<p>Уполномоченный по правам предпринимателей и председатель совета Союза виноградарей и виноделов России Борис Титов</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38068-ne-rubit-s-plecha-cto-vimodely-kubani-dumayut-o-vvedenii-sbora-na-import.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38068-ne-rubit-s-plecha-cto-vimodely-kubani-dumayut-o-vvedenii-sbora-na-import.html</a></p>
<p>Минздрав предложил увеличивать акцизы на крепкий алкоголь и табачную продукцию на 10% и 20% каждые 12 месяцев до 2020 г. Такие предложения по поправкам в Налоговый кодекс ведомство</p>	<p>Минздрав России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37975-minpromtorg-predupredil-o-riske-rosta-nezakonnogo-oborota-alkogolya-i-sigaret-pri-povyshenii-akcizov.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37975-minpromtorg-predupredil-o-riske-rosta-nezakonnogo-oborota-alkogolya-i-sigaret-pri-povyshenii-akcizov.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>направило в Минфин. Однако в министерстве финансов раскритиковали инициативу. Вопрос будет решаться на базе правительства, причем «вердикт» будет вынесен до конца года, так как поправки должны вступить в силу уже с 2019 г., сообщают «Известия» со ссылкой на документы Минфина. Повышение акцизов на сигареты и крепкий алкоголь может привести к росту незаконного оборота этих товаров, сообщили RNS в пресс-службе Минпромторга, комментируя информацию об инициативе Минздрава ежегодно увеличивать акцизы на крепкий алкоголь и сигареты до 2020 г. на 10% и 20% в год соответственно. Глава Центра исследований федерального и регионального рынков алкоголя Вадим Дробиз в эфире НСН заявил, что такого повышения акцизов не будет. «Если повышение (акцизов на алкоголь в 2018 г. — Ред.) и будет, то только на уровень инфляции, этот вопрос сейчас обсуждается».</p>	<p>Минздрав России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37964-yekspert-akcizy-na-alkogol-do-2021-goda-ne-povyusat.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37964-yekspert-akcizy-na-alkogol-do-2021-goda-ne-povyusat.html</a>  <a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37963-minzdrav-predlozhih-indeksaciyu-akcizov-na-alkogol-i-sigarety.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37963-minzdrav-predlozhih-indeksaciyu-akcizov-na-alkogol-i-sigarety.html</a></p>

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>Никакого иного повышения не будет», – сказал Сазанов в кулуарах Петербургского международного экономического форума-2018. В опубликованном исследовании Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ): достаточно повысить акцизы на 50%, и вред от алкоголя можно будет значительно уменьшить. Указывается, что эта мера более эффективна и менее затратна, чем имеющиеся альтернативы: ограничение часов продажи алкоголя или рекламы.</p>	<p>Минздрав России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37945-minfin-ne-planiruet-povyshat-akcizy-na-alkogol-v-2018-godu-vyishe-inflyacii.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37945-minfin-ne-planiruet-povyshat-akcizy-na-alkogol-v-2018-godu-vyishe-inflyacii.html</a>  <a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38588-voz-povyshenie-akcizov-na-spirtnoe-pomozhet-v-borbe-s-alkogolizmom.">https://alcoexpert.ru/itnews/38588-voz-povyshenie-akcizov-na-spirtnoe-pomozhet-v-borbe-s-alkogolizmom.</a></p>
<p>Введение акцизов на вредные продукты, такие как газированные напитки, чипсы, сахар и прочие продукты. В рамках Петербургского международного экономического форума (ПМЭФ-2018) директор департамента налоговой и таможенной политики Минфина Алексей Сазанов рассказал, что произойти это может в ближайшие несколько лет. По его словам, пока ведомство будет изучать международный опыт, в том числе Великобритания, где запущен подобный эксперимент с акцизами.</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37947-minfin-ne-isklyuchaet-vvedeniya-akcizov-na-vrednyye-produkty.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37947-minfin-ne-isklyuchaet-vvedeniya-akcizov-na-vrednyye-produkty.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>Эксперты ЦСР единодушно во мнении о том, что рост акцизов не только не решит поставленные социальные задачи, но, наоборот, усугубит проблемы. Как считают специалисты, алкогольная отрасль требует взвешенной и крайне осторожной фискальной политики. По словам заместителя министра финансов Ильи Трунина, регулирование и контроль отрасли должны быть такими, чтобы исключить уход части рынка в «серую» зону при любых налоговых изменениях. Руководитель экспертной группы ЦСР по налоговой политике Сергей Шатапов отнес к теневому рынку и алкогольную продукцию, поступающую из стран — участниц ЕАЭС. Эта проблема, по его словам, связана с тем, что акцизы на пиво в России в настоящий момент в два раза выше, чем в Казахстане и Белоруссии. Решить ее, как считает специалист, помогла бы гармонизация ставок. Еще в 2013 г. эксперт Института Гайдара Илья Соколов отмечал, что налогообложение алкоголя в России «имеет исключительную фискальную направленность»</p>	<p>ЦСР</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/57530-tochki-rosta-yeksperty-o-reforme-akciznoj-politiki.html">https://alcoexpert.ru/itnews/57530-tochki-rosta-yeksperty-o-reforme-akciznoj-politiki.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>«Складывается ощущение, что акцизная политика не определилась с тем, какой тип потребления алкоголя должен быть сформирован в долгосрочной перспективе», — говорил он, ссылаясь на то, что акцизы на пиво и крепкий алкоголь в пересчете на литр чистого спирта отличаются всего на 25%. Сегодня, в ходе организованной ЦСР дискуссии, Соколов по-прежнему говорит о налоговой нагрузке, которую бизнес будет стараться избежать. Соответственно, дальнейшее увеличение ставок акцизов, по его мнению, не приведет к росту поступлений в бюджет. При этом именно налоговые методы регулирования отрасли, как полагают эксперты, являются одним из ключевых механизмов, способных в перспективе сделать рынок более цивилизованным.</p>	<p>ЦСР</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37530-tochki-rosta-yeksperty-o-reforme-akciznoj-politiki.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37530-tochki-rosta-yeksperty-o-reforme-akciznoj-politiki.html</a></p>
<p>Перераспределить налоговую нагрузку по уплате акцизов с производителей алкогольной продукции на объекты, осуществляющие розничную продажу алкогольной продукции,</p>	<p>СРО «Винодельческий Союз»</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37426-rezolyuciya-xiii-vsereossijskoj-konferencii-po-problemam-alkogolnogo-rynka-alkokongress-2018.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37426-rezolyuciya-xiii-vsereossijskoj-konferencii-po-problemam-alkogolnogo-rynka-alkokongress-2018.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>как на основных получателей денежных средств в производственно-логистическом процессе движения товара от производителя до потребителя.</p>	<p>СРО «Винодельческий Союз»</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37426-rezolyuciya-xiii-vsgerossijskoj-konferencii-po-problemam-alkogolnogo-rynka-alkokongress-2018.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37426-rezolyuciya-xiii-vsgerossijskoj-konferencii-po-problemam-alkogolnogo-rynka-alkokongress-2018.html</a></p>
<p>В 2018 г. Минфин может пересмотреть минимальные розничные цены (МРЦ) на водку, коньяк и шампанское, а также впервые установить их для вина и винных напитков. Подведомственное министерству Росалкогольрегулирование (РАР) уже проводит предварительный расчет минимальных цен по единой формуле для всех видов спиртного. Это следует из документов службы, с которыми ознакомились «Известия». Ведомство собирает данные от производителей алкогольных напитков. Эксперты прогнозируют, что МРЦ будут пересмотрены в сторону увеличения.</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38126-dostizheniya-v-spirte.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38126-dostizheniya-v-spirte.html</a></p>
<p>Установление единой минимальной цены на водку крепостью от 37 до 40 градусов. Такое предложение содержится в проекте приказа Минфина,</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37572-minfin-xochet-ustanovit-edinuyu-minimalnuyu-cenu-na-vodku-krepostyu-ot-37-do-40-gradusov.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37572-minfin-xochet-ustanovit-edinuyu-minimalnuyu-cenu-na-vodku-krepostyu-ot-37-do-40-gradusov.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>размещенного на едином портале раскрытия информации. «В целях исключения имеющих в настоящее время разночтений в части применения установленных минимальных цен на алкогольную продукцию (водку) крепостью 38% проектом приказа предусмотрено внесение изменений «...», предусматривающих унификацию минимальной цены водки крепостью от 37 до 40% включительно», — говорится в документе.</p> <p>Законопроект с поправками к 15-ФЗ «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма» был внесен в Госдуму депутатами Сергеем Катасоновым (ЛДПР), Алексеем Веллером и Айратом Фарраховым (оба из «Единой России»). Он вводит с 1 января 2019 г. запрет на реализацию табачных изделий по ценам ниже максимальной розничной цены, указанной на пачке (МРЦ). В пояснительной записке к документу отмечается, что сейчас законодательство с одной стороны запрещает применение любых скидок для табачной продукции,</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37572-minfin-xochet-ustanovit-edinuyu-minimalnuyu-cenu-na-vodku-krpepostyu-ot-37-do-40-gradusov.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37572-minfin-xochet-ustanovit-edinuyu-minimalnuyu-cenu-na-vodku-krpepostyu-ot-37-do-40-gradusov.html</a></p>
	<p>Депутаты Сергей Катасонов (ЛДПР), Алексей Веллер («Единая Россия») и Айрат Фаррахов («Единая Россия»)</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37559-sigaretam-rezhut-skidki-maksimalnaya-rozничnaya-cena-mozhet-stat-minimalnoj.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37559-sigaretam-rezhut-skidki-maksimalnaya-rozничnaya-cena-mozhet-stat-minimalnoj.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>но при этом допускает установление на нее минимальных розничных цен, которые могут быть на уровне 75% от МРЦ. Фактически это и есть скидка в 25% от МРЦ, стимулирующая продажу табачных изделий, поясняют авторы законопроекта.</p> <p>В результате ценовых войн табачников сейчас в российских магазинах ниже МРЦ продается около 90% табачной продукции. Если законопроект поддержат, производители снизят МРЦ на часть своей продукции, прогнозируют эксперты.</p>	<p>Депутаты Сергей Катасонов (ЛДПР), Алексей Веллер («Единая Россия») и Айрат Фаррахов («Единая Россия»)</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37559-sigaretam-rezhut-skidki-maksimalnaya-rozничnaya-cena-mozhet-stat-minimalnoj.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37559-sigaretam-rezhut-skidki-maksimalnaya-rozничnaya-cena-mozhet-stat-minimalnoj.html</a></p>
<p>Глава Росалкогольрегулирования Игорь Чуян сообщил, что ведомство планирует ввести минимальную розничную цену на вино, для каждого вида напитка она будет устанавливаться отдельно. Он не уточнил, сколько могут составить минимальные цены, и когда планируется их ввести, пояснив, что сейчас новая мера обсуждается с профессиональным обществом.</p>	<p>Росалкогольрегулирование</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37539-yeksperty-vvedenie-minimalnyx-cen-ochistit-rossijskij-gynok-ot-nekachestvennyx-vin-yekonomika-i-biznes.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37539-yeksperty-vvedenie-minimalnyx-cen-ochistit-rossijskij-gynok-ot-nekachestvennyx-vin-yekonomika-i-biznes.html</a></p>
<p>Внесение поправок в 171-ФЗ (о государственном производстве и оборота</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38258-pivu-krepko-dostanetsya-minfin-xochet-markirovat-ego-kak-vodku.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38258-pivu-krepko-dostanetsya-minfin-xochet-markirovat-ego-kak-vodku.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>алкогольной продукции), которые установят новые требования для производителей пива, пивных напитков, сидра, пуаре и медовухи. Им, как следует из текста документа (есть в распоряжении «Ъ»), придется с 1 января 2019 г. маркировать свою продукцию федеральными специальными или акцизными (для импортных товаров) марками. Без этого продукция будет считаться находящейся в нелегальном обороте и подлежать изъятию.</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38258-pivu-krepko-dostanetsya-minfin-xochet-markirovat-ego-kak-vodku.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38258-pivu-krepko-dostanetsya-minfin-xochet-markirovat-ego-kak-vodku.html</a></p>
<p>В России с 1 июля вводится полный поштучный учет алкоголя, когда каждая бутылка будет на контроле у государства по всей цепочке от производителя к потребителю, сообщили «Интерфаксу» в Росалкогольрегулировании. В настоящее время поштучный учет идет на этапе производства и на этапе розничной реализации. Данные передаются в ЕГАИС (единая государственная автоматизированная информационная система учета алкоголя).</p>	<p>Росалкогольрегулирование</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38237-rossijskoe-gosudarstvo-vzyalo-na-kontrol-kazhduyu-butytku-alkogolnoj-produkcii.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38237-rossijskoe-gosudarstvo-vzyalo-na-kontrol-kazhduyu-butytku-alkogolnoj-produkcii.html</a></p>

Продолжение

Инициатива	Инициатор	Источник
<p>Теперь аналогичный учет продукции будет и на уровне оптового звена при получении, а также при дальнейшей отгрузке продукции.</p> <p>В России необходимо создать или определить среди действующих органов исполнительной власти ведомства, которое займется выработкой госполитики в табачной отрасли, а также контролем и надзором в этой сфере.</p> <p>В компетенции ведомства должна быть и «инновационная никотиносодержащая продукция» — например,вейпы.</p> <p>Об этом сказано в предложениях ФАС по развитию конкуренции на табачном рынке, направленных в правительство.</p>	<p>Росалкогольрегулирование</p> <p>ФАС России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38237-grossijskoe-gosudarstvo-vzyalo-na-kontrol-kazhduyu-butylku-alkogolnoj-produkcii.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38237-grossijskoe-gosudarstvo-vzyalo-na-kontrol-kazhduyu-butylku-alkogolnoj-produkcii.html</a></p> <p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/38215-tabaku-i-vejпам-predlozhili-naznachit-regulyatora.html">https://alcoexpert.ru/itnews/38215-tabaku-i-vejпам-predlozhili-naznachit-regulyatora.html</a></p>
<p>Министерство финансов России планирует в июне внести на рассмотрение правительства законопроект об интернет-торговле алкогольной продукцией. Об этом «РИА Новости» в кулуарах Петербургского международного экономического форума (ПМЭФ) заявил директор департамента налоговой и таможенной политик Минфина Алексей Сазанов. До этого предполагалось, что законопроект</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37946-minfin-v-iyune-vneset-v-kabmin-zakonoproekt-ob-onlajn-prodazhe-alkogolya.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37946-minfin-v-iyune-vneset-v-kabmin-zakonoproekt-ob-onlajn-prodazhe-alkogolya.html</a></p>

Продолжение		
Инициатива	Инициатор	Источник
<p>будет принят Госдумой в 2017 г., а с начала 2018 г. уже вступит в законную силу. Против принятия документа выступил Минздрав. По данным ведомства, при легализации дистанционной продажи алкоголя существует риск нарушения уже установленных запретов, например, в части продаж в ночное время и несовершенством, а также возможен рост торговли нелегальной продукцией.</p>	<p>Минфин России</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37946-minfin-v-iyune-vneset-v-kabmin-zakonproekt-ob-onlajn-prodazhe-alkogolya.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37946-minfin-v-iyune-vneset-v-kabmin-zakonproekt-ob-onlajn-prodazhe-alkogolya.html</a></p>
<p>Росалкогольрегулирование выступило с презентацией под названием «Итоги деятельности в 2017 г. и план работы РАР на 2018 г.», в которой служба обозначила основные проблемы пивного рынка России. Основными из них названы рост нелегального производства пивоваренной продукции, отсутствие полноценного контроля за легальным рынком, а также «несоизмеримо малая ответственность за нелегальное производство и оборот пивоваренной продукции». В презентации РАР призывает запретить индивидуальным предпринимателям торговать пивом.</p>	<p>Росалкогольрегулирование</p>	<p><a href="https://alcoexpert.ru/itnews/37505-drobiz-pivo-polnostyu-pritavnyayut-k-ostalnomu-alkogolyu.html">https://alcoexpert.ru/itnews/37505-drobiz-pivo-polnostyu-pritavnyayut-k-ostalnomu-alkogolyu.html</a></p>

Окончание

Инициатива	Инициатор	Источник
<b>НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО</b>		
Освободить семьи с детьми от налога на имущество физических лиц в отношении жилья, приобретаемого в ипотеку	ОНФ	<a href="https://onf.ru/2018/09/18/eksperty-onf-predlagayut-osvobodit-semi-s-detmi-ot-naloga-na-ipotechnoe-zhile/">https://onf.ru/2018/09/18/eksperty-onf-predlagayut-osvobodit-semi-s-detmi-ot-naloga-na-ipotechnoe-zhile/</a>
Ввести вычеты (500 кв. м) по налогу на имущество для малых предприятий, применяющих специальные налоговые режимы	А. Калинин, президент «ОПОРЫ РОССИИ»	<a href="https://www.klerk.ru/law/news/438947/">https://www.klerk.ru/law/news/438947/</a>

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. *Smith A.* An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. London. W. Strahan; T. Cadell. 1776.
2. *Mirrlees James, Stuart Adam, Tim Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles and James M. Poterba.* Tax by design, Institute for Fiscal Studies. Oxford University Press. 2011. P. 22–23.
3. *Salanie B.* The Economics of Taxation. Cambridge, Mass. MIT Press. 2003.
4. *Mirrlees J.A.* An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation Review of Economic Studies. 1971. No. 38(2). P. 175–208.
5. *Ramsey F.* A Contribution to the Theory of Taxation. Economic Journal. 1927. No. 37. P. 47–61.
6. *Mirrlees J.A., Smith A., T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles, and J. Poterba (eds).* Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review. Oxford. Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies. 2010.
7. *Mankiw N. Gregory, Matthew Weinzierl, and Danny Yagan.* Optimal Taxation in Theory and Practice. Journal of Economic Perspectives. 2009. No. 23. P. 147–174.
8. *Diamond P., and Emmanuel Saez.* The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. Journal of Economic Perspectives. 2011. No. 25(4). P. 165–190.
9. *Diamond P.* A many-person Ramsey rule. Journal of Public Economics. 1975. No. 4. P. 335–42.
10. *Deaton A.* Optimal taxes and the structure of preferences. Econometrica. 1981. No. 49. P. 1245–60.
11. *Diamond P. and J. Mirrlees.* Optimal taxation and public production. Production efficiency. American Economic Review. 1971. No. 61. P. 8–27.

12. *Tuomala M.* Optimal Income Tax and Redistribution. Oxford University Press. 1990.
13. *Dahan Momi and Michel Strawczynski.* Optimal income taxation: An example with a U-shaped pattern of optimal marginal tax rates: Comment. *American Economic Review.* 2000. No. 90 (3). P. 681–686.
14. *Saez E.* Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates. *Review of Economic Studies.* 2001. No. 68(1). P. 205–29.
15. *Fair R. C.* The Optimal Distribution of Income. *Quarterly Journal of Economics.* 1971. No. 85. P. 551–579.
16. *Fair R. C.* The Optimal Distribution of Income Revisited 2016. <https://ssrn.com/abstract=2753187>
17. *Diamond P.* Optimal Income Taxation. An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates. *American Economic Review.* 1998. No. 88(1). P. 83–95.
18. *Judd K.* Redistributive Taxation in a Simple Perfect Foresight Model. *Journal of Public Economics.* 1985. No. 28. P. 59–83.
19. *Chamley C.* Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives. *Econometrica.* 1986. No. 54. P. 607–622.
20. *Atkinson A. B. and J. E. Stiglitz.* The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation. *Journal of Public Economics.* 1976. No. 6. P. 55–75.
21. *Atkinson A. B. and A. Sandmo.* Welfare Implications of the Taxation of Savings. *Economic Journal.* 1980. No. 90. P. 529–49.
22. *Banks James and Peter Diamond.* The Base for Direct Taxation / Ed. by Mirrlees. 2010. P. 548–648.
23. *Kocherlakota N. R.* The new dynamic public finance. Princeton. Princeton University Press. 2010.
24. *Hussey Ward M. and Donald C. Lubick.* Basic World Tax Code and Commentary. Tax Analysts. Arlington. VA. 1992.
25. *Meade J. E.* The Structure and Reform of Direct Taxation. Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade. London. George Allen & Unwin. 1978.
26. *Jensen M.* Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers. *American Economic Review.* 1986. No. 76. P. 323–9.
27. *Irwin D. A.* Tariff Incidence: Evidence from U. S. Sugar Duties 1890–1930. NBER Working Paper. October 2014. No. 20635.
28. *Fajgelbaum Pablo D. and Amit K. Khandelwal.* Measuring the Unequal Gains from Trade. *Quarterly Journal of Economics.* 2014. No. 131. P. 1113–1180.

29. Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank. OECD. Paris. 2018.
30. *Broadbent Ben, Kremer Michael*. Does favourable tax-treatment of housing reduce non-housing investment? *Journal of Public Economics*. 2001. No. 81. P. 369–391.
31. *Poterba J.M.* Taxation and housing: old questions, new answers. *American Economic Review*. 1992. No. 82(2). P. 237–242.
32. *Figari Francesco, Alari Paulus, Holly Sutherland, Panos Tsakoglou, Gerlinde Verbist and Francesca Zantomio*. Removing Homeownership Bias in Taxation: The Distributional Effects of Including Net Imputed Rent in Taxable Income. *Fiscal Studies*. 2017. No. 38(4). P. 525–557.
33. *Thuronyi V.* Presumptive Taxation. In: *Tax Law Design and Drafting*. Vol. 1/Ed. by Thuronyi V. International Monetary Fund. Washington. DC. <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf>. 1996.
34. *Bulutoglu K.* Presumptive Taxation. In: *Tax Policy Handbook*, International Monetary Fund/Ed. by Shome P. Washington. DC. 1995. P. 258–62.
35. *Rajaraman I.* Presumptive Direct Taxation: Lessons from Experience in Developing Countries. *Economic and Political Weekly*. May 6–13. 1995. No. 30. P. 1103–1113, 1115–1124.
36. *Wallace S.* Imputed and Presumptive Taxes: International Experiences and Lessons for Russia. Working Paper. Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University. Atlanta. GA 2002. No. 02–03.
37. *Thuronyi V.* Presumptive Taxation of the Hard-to-Tax. International Studies Program working paper. Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University. Atlanta. GA. 2003. No. 03–25.
38. *Logue Kyle D. and Gustavo G. Vettori*. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation. *Columbia Law Journal*. 2011. No. 2. P. 100–149.
39. *Bird Richard and Scott Wilke*. Designing Tax Policy: Constraints and Objectives in an Open Economy. International Center for Public Policy Working Paper. 2012. P. 12–24.
40. *Crawford Ian, Michael Keen, and Stephen Smith*. Value Added Tax and Excises/Ed. by Mirrlees. 2010. P. 275–362.
41. *Kaplow L.* A Fundamental Objection to Tax Equity Norms: A Call for Utilitarianism. *National Tax Journal*. 1995. No. 48. P. 497–514.
42. *Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некупелов Д.* Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации. М.: ИЭПП, 2003.

43. *Feldstein M.* Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices. *American Economic Review*. 1972. No. 62. P. 32–6.
44. *Shaw Jonathan, Joel Slemrod, and John Whiting.* Administration and Compliance /Ed. by Mirrlees. 2010. P. 1100–1162.
45. *Feld L. and B. Frey.* Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated. *Economics of Governance*. 2002. No. 3. P. 87–99.
46. *Becker G.* Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*. 1968. No. 76. P. 169–217.
47. *Лейцель Д.* Принципы права и экономики. Руководство для лобознательных. Москва. Изд-во Института Гайдара. 2017.
48. *Conrad R.* Indirect Taxation in Russia: Value Added Taxation and Sales Taxation. unpublished manuscript. 2006.
49. Проект основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и на плановый период 2020 и 2021 г. <https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/policy/#>
50. *King M.A. and Fullerton D.* The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the US, UK, Sweden, and West Germany. NBER Books. 1984.
51. *Devereux M.P. and Griffith R.* Evaluating tax policy for location decisions. *International Tax and Public Finance*. 2003 No. 10(2). P. 107–126.
52. *Hanappi T.* Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing, Paris. 2018. No. 38.
53. <https://libertystreeteconomics.newyorkfed.org/2018/10/tax-reform-and-us-effective-profit-taxes-from-low-to-lower.html>
54. *Basevi G.* The restrictive effect of the US tariff and its welfare value. *The American Economic Review*. 1968. Vol. 58. No. 4. P. 840–852.
55. *Baier S.L., Bergstrand J.H.* Economic determinants of free trade agreements. *Journal of international Economics*. 2004. Vol. 64. No. 1. P. 29–63.
56. *Siriwardana M., Yang J.* Effects of proposed free trade agreement between India and Bangladesh. *South Asia Economic Journal*. 2007. Vol. 8. No. 1. P. 21–38.
57. *Кнобель А.* Евразийский экономический союз: перспективы развития и возможные препятствия // Вопросы экономики. 2015. № 3. С. 87–108.
58. *Храмцова Т.Г., Храмцова О.О.* Анализ потребления населением продуктов питания в контексте обеспечения продовольственной безопасности // Вестник НГУЭУ. 2017. № 3. С. 249–25.

59. *Кнобель А.Ю.* Межотраслевые различия импортного тарифа в России// Журнал Новой экономической ассоциации. 2011. № 11. С. 64–84.
60. *Карасев А.П.* Сегментирование регионального рынка туристических услуг при помощи кластерного анализа. Труды вольного экономического общества России. Вольное экономическое общество России. 2013. № 179. С. 663.
61. *Rodriguez C.A.* The quality of imports and the differential welfare effects of tariffs, quotas, and quality controls as protective devices. *The Canadian Journal of Economics. Revue canadienne d'Economie.* 1979. Vol. 12. No. 3. P. 439–449.
62. *Irwin D.A.* Trade restrictiveness and deadweight losses from US tariffs. *American Economic Journal: Economic Policy.* 2010. Vol. 2. No. 3. P. 111–33.
63. *Агапова Т.А., Серегина С.Ф.* Макроэкономика: Учебник /под общей ред. д.э. н., А. В. Сидоровича; проф. МГУ им. М. В. Ломоносова. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Дело и сервис, 2004.
64. *Mangiero S.M.* The Armchair Economist: Economics and Everyday Life. 1994.
65. *Руденкова Д.Э.* Регулирование лоббизма в Европейском союзе: история и перспективы// Вестник Московского университета. Серия 25: Международные отношения и мировая политика. 2015. Т. 7. № 1. С. 152–176.
66. *Anderson K.* Lobbying incentives and the pattern of protection in rich and poor countries. *Economic Development and Cultural Change.* 1995. Vol. 43. No. 2. P. 401–423.
67. *Krueger A. O.* The political economy of the rent-seeking society. *The American Economic Review.* 1974. Vol. 64. No. 3. P. 291–303.
68. *Murphy K.M., Shleifer A., Vishny R. W.* Why is rent-seeking so costly to growth? *The American Economic Review.* 1993. Vol. 83. No. 2. P. 409–414.
69. *Rodrik D.* Political economy of trade policy. *Handbook of international economics.* 1995. Vol. 3. P. 1457–1494.
70. *Lambsdorff J.G.* Corruption and rent-seeking. *Public choice.* 2002. Vol. 113. No. 1–2. P. 97–125.
71. *Gatti R.* Explaining corruption: are open countries less corrupt? *Journal of International Development.* 2004. Vol. 16. No. 6. P. 851–861.
72. *Идрисов Г.И., Синельников-Мурылев С.Г.* Модернизация или консервация: роль экспортной пошлины на нефть и нефтепродукты// Экономическая политика. 2012. № 3. С. 5–19.

73. *Идрисов Г., Каукин А.* Налоговый маневр: ускорение экономического роста в ущерб бюджетной консолидации // Экономическое развитие России. 2016. № 6. С. 7–11.
74. *Бобылев Ю.Н., Турунцева М.Ю.* Налогообложение минерально-сырьевого сектора экономики. / Ин-т экон. политики им. Е. Т. Гайдара. М., 2010. (Научные труды).
75. *Каукин А., Кнобель А. и Фиранчук А.* Последствия реализации налогового маневра: добыча нефти и производство нефтепродуктов // Экономическое развитие России. 2016. № 12.
76. *Каукин А., Миллер Е.* Налоговый маневр в нефтяной отрасли: момент для завершения // Мониторинг экономической ситуации в России. 2018. Т. 11. № 72.
77. «Вести Экономика. Россия, США и Европа. Глубина переработки нефти» // Вести. Мир в цифрах. Сентябрь. 2017.
78. *Keen M.* The Anatomy of VAT. IMF Working Paper. 2013.
79. *Казакова М., Кнобель А., Соколов И.* Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010.
80. *Godin M. & Hindriks J.* A Review of Critical Issues on Tax Design and Tax Administration in a Global Economy and Developing Countries. Core Discussion Paper. 2015. No. 28.
81. *Кнобель А.Ю., Синельников-Мурылев С.Г., Соколов И.А.* Качество администрирования налога на добавленную стоимость в странах ОЭСР России // Прикладная эконометрика. 2011. № 1(21).
82. Российская экономика в 2009 году. Тенденции и перспективы. (Выпуск 31). М.: ИЭПП, 2010. С. 707.
83. <http://databank.worldbank.org/data/download/site-content/OGHIST.xls>.
84. Статья 164 Налогового Кодекса РФ. Постановление Правительства РФ от 31.12.2004 г. №908 (ред. от 02.12.2015 г.) «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 1».
85. <https://www.hse.ru/rlms/spss>
86. *Анисимова Л., Кадочников П., Малинина Т., Назаров В., Синельников-Мурылев С., Трунин И.* Реформа налогообложения доходов населения в России: результаты 2000–2007 г. М.: ИЭПП, 2008.
87. *Oates W.E.* Fiscal federalism. New York. Harcourt Brace Jovanovich. 1972.

88. *Tiebout C.M.* A pure theory of local expenditures. *Journal of political economy*. 1956. No. 64(5). P. 416–424.
89. *Oates W.E.* The effects of property taxes and local public spending on property values: An empirical study of tax capitalization and the Tiebout hypothesis. *Journal of political economy*. 1969. No. 77(6). P. 957–971.
90. *Hamilton B.W.* Zoning and property taxation in a system of local governments. *Urban studies*. 1975. No. 12(2). P. 205–211.
91. *Fischel W.A.* Municipal corporations, homeowners and the benefit view of the property tax. *Property taxation and local government*. Cambridge. Lincoln Institute of Land Policy. 2001. P. 33–78.
92. *Blankart C.* Öffentliche Finanzen in der Demokratie. München. Verlag Vahlen. 2003.
93. *Aaron H.J.* Who pays the property tax? *Studies of government finance*. Washington. The Brookings Institution. 1975.
94. *Zodrow G.R., Mieszkowski, P.M.* The new view of the property tax: a reformulation. *Regional Science and Urban Economics*. 1986. No. 16(3). P. 309–327.
95. *Musgrave R.A., Musgrave P B., Bird R.M.* Public finance in theory and practice. International Edition McGraw-hill Book Company. 1989.
96. *Шаталова С.С., Корытин А.В.* Совершенствование льгот по налогу на имущество физических лиц// *Российское предпринимательство*. 2015. № 16(24). С. 4467–4486.
97. *Coustasse A., Stanton R., Naylor M.* Could the Pharmaceutical Industry Benefit from Full-Scale Adoption of Radio-Frequency Identification (RFID) Technology with New Regulations? *Perspectives in Health Information Management*. 2016. No 13.
98. *Varese E., Buffagni S., Percivale F.* Application of RFID technology to the agro-industrial sector: analysis of some case studies *Journal of Commodity Scientific Technological Quality*. 2008. No 47 (I–IV). P. 171–190.
99. *Mishra Alok & Mishra Deepti.* Application of RFID in Aviation Industry: An Exploratory Review *Transport Telematics Review. Promet. Traffic & Transportation*. 2010. Vol. 22. No. 5. P. 363–372.
100. Закон Украины «О распространении экземпляров аудиовизуальных произведений, фонограмм, видеogramм, компьютерных программ, баз данных» от 23.03.2000. № 1587-III.

101. Указ Президента Республики Беларусь от 10.06.2011. № 243 «О маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками».
102. Постановление Президента Республики Узбекистан от 10.08.2011. № ПП-1595 «О мерах по дальнейшему совершенствованию и повышению эффективности деятельности органов государственной таможенной службы».
103. *Wellisz, S. & Wilson, J. D.* (1986). Lobbying and tariff formation: A deadweight loss consideration. *Journal of International Economics*. No. 20(3–4). P. 367–375.
104. *Rodrik, D.* (2018). Populism and the Economics of Globalization. *Journal of International Business Policy*. P. 1–22.
105. *Beshkar, M., Bond, E. W. & Rho, Y.* (2015). Tariff binding and overhang: theory and evidence. *Journal of International Economics*. No. 97(1). P. 1–13.
106. *Feenstra, R. C.* (2018). Alternative Sources of the Gains from International Trade: Variety, Creative Destruction, and Markups. *Journal of Economic Perspectives*. No. 32(2). P. 25–46.

*Научное издание*

Заказное издание

Серия «Научные доклады: налоги»

Майкл Валентинович Алексеев  
Сергей Геннадьевич Белев  
Владимир Владимирович Громов  
Александр Николаевич Дерюгин  
Сергей Михайлович Дробышевский  
Андрей Сергеевич Каукин  
Александр Юрьевич Кнобель  
Андрей Владимирович Корыгин  
Елисей Александрович Леонов  
Татьяна Александровна Малинина  
Николай Сергеевич Милоголов  
Сергей Германович Синельников-Мурылев

**Перспективы налоговой политики.  
Существует ли «идеальная налоговая система»  
для России?**

Выпускающий редактор *Е. В. Попова*  
Редактор *О. В. Черкасова*  
Художник *В. П. Коршунов*  
Оригинал-макет *О. З. Элоева*  
Верстка *В. В. Вишняковой*

Подписано в печать 18.12.2018. Формат 60х90/16.

Гарнитура РТ Serif Pro. Усл. печ. л. 7,8.

Тираж 500 экз. Заказ № 1515.

Издательский дом «Дело» РАНХиГС  
119571, Москва, пр-т Вернадского, 82  
Коммерческий центр: тел. (495) 433-25-10, (495) 433-25-02  
[www.ranepa.ru](http://www.ranepa.ru)  
[delo@ranepa.ru](mailto:delo@ranepa.ru)  
Интернет-магазин  
[www.delo.ranepa.ru](http://www.delo.ranepa.ru)

Отпечатано в типографии РАНХиГС  
119571, Москва, пр-т Вернадского, д. 82