

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Громов В.В., Корытин А.В., Шаталова С.С.

**Актуальные вопросы совершенствования
налоговой системы Российской Федерации**

Москва 2018

Аннотация. Налоговая система в рыночной экономике играет очень важную роль, одновременно выполняя функции источника государственных доходов и формируя механизмы экономического роста. Однако для того, чтобы эти задачи выполнялись, налоговая система должна быть эффективной и последовательно совершенствоваться с учетом новых вызовов и проблем, решение которых необходимо рассматривать как с позиции улучшения инвестиционного и делового климата в стране, так и в рамках увеличения доходов бюджетной системы. Исходя из данных приоритетов в работе сформулированы перспективные рекомендации в части изменений российской налоговой системы по актуальной проблематике.

Abstract. Tax system in a market economy plays a very important role, simultaneously acting as a source of government revenue and providing different mechanisms for economic growth. However, for achieving the goals tax system needs to be effective and consistently evolve subject to new challenges and problems that one should solves in the framework of improving the investment and business climate and in the context of budget revenue increase. Based on these priorities the working paper presents prospective recommendations for the changes in the Russian tax system in accordance with current issues.

Громов В.В. старший научный сотрудник научного направления «Макроэкономика и финансы» Института экономической политики имени Е.Т. Гайдара

Корытин А.В. научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Шаталова С.С. заведующий лабораторией исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2017 год.

СОДЕРЖАНИЕ

1	НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ.....	5
1.1	СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ РОЛЬ НДФЛ	5
1.2	НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НДФЛ.....	6
2	СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА..	12
2.1	РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ЛЬГОТ И ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	12
2.2	ОПЫТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ	18
3	НАЛОГОВЫЙ МАНЕВР В НЕФТЯНОЙ ОТРАСЛИ.....	22
4	СМЕЩЕНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В СТОРОНУ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ	30
4.1	ПЕРСПЕКТИВЫ ОТМЕНЫ ЛЬГОТНОЙ СТАВКИ НДС	30
4.2	СЦЕНАРИИ НАЛОГОВЫХ МАНЕВРОВ С ПОВЫШЕНИЕМ НДС	31
5	НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА.....	34
5.1	ДОБРОВОЛЬНОЕ ВКЛЮЧЕНИЕ В НДС-ОБОРОТ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ ЕДИНОГО НАЛОГА (УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)	34
5.2	СМЯГЧЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ ПЕРЕХОДА С УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОБЩИЙ НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ.....	35
5.3	НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ДЛЯ МИКРОБИЗНЕСА И САМОЗАНЯТЫХ ЛИЦ.....	36
5.4	НОВЫЙ ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ	38
6	ТЕРРИТОРИИ С ОСОБЫМ НАЛОГОВЫМ РЕЖИМОМ.....	40
6.1	ОСОБЫЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ЗОНЫ.....	40
6.2	ИНЫЕ ТЕРРИТОРИИ / ПРОЕКТЫ С ОСОБЫМ НАЛОГОВЫМ РЕЖИМОМ	41
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ	43
	СПИСОК ИСТОЧНИКОВ.....	44

ВВЕДЕНИЕ

Экономические процессы, происходящие в России и в мире, ставят на повестку дня вопрос о том, действительно ли сложившиеся до настоящего времени параметры российской налоговой системы остаются такими же эффективными, как прежде, или требуется их пересмотр, уточнение, совершенствование или даже реформирование? Ответ на этот вопрос не может быть однозначным для всей налоговой системы, потому что ее отдельные элементы нужно сохранить, а другие, наоборот, изменить. В каждом отдельном случае необходимо проводить анализ сложившейся ситуации и возможных последствий принятия тех или иных решений. Однако это не значит, что всякая проблема может быть решена обособленно от других вызовов современности: процесс развития налоговой системы должен идти последовательно и комплексно, поскольку решение, принятое по одному налогу не только может отразиться на другом налоге, но способно привести к перераспределению налоговой нагрузки в экономике, создать стимулы или барьеры для развития предпринимательства и привлечения инвестиций. Поскольку налоговая система затрагивает все стороны экономической жизни, важно рассматривать налогообложение в широком контексте, но с акцентом на наиболее значимые для экономики на данном этапе вопросы исчисления и взимания налогов. Именно поэтому в работе одновременно анализируются все главные составные части налоговой системы РФ, к которым авторами отнесены: налогообложение доходов и имущества; налогообложение в нефтяном секторе; налогообложение малого предпринимательства; налогообложение в границах территорий, имеющих особый правовой статус; также дана оценка целесообразности и способов проведения «малого» налогового маневра. Каждое направление налогообложения выбрано не случайно и фиксирует тот состав проблем, которые являются наиболее актуальными и важными для государства и общества на сегодняшний день.

Налоговая система оказывает регулирующее воздействие на перераспределение ресурсов и капитала в экономике, способна влиять на социальные процессы в обществе, уровень инфляции и цен, материальное благополучие граждан, инвестиционный и деловой климат. Отсюда совершенствование налоговой системы Российской Федерации следует рассматривать как необходимое условие успешного преодоления экономического кризиса и формирования предпосылок для последующего выхода страны на позиции экономического роста.

1 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

1.1 СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ РОЛЬ НДФЛ

Особенности налога на доходы физических лиц (НДФЛ), определяющие его место в экономике Российской Федерации и значение для достижения целей экономического роста, обусловлены тем, что данный налог, во-первых, является прямым и потому непосредственно воздействует на уровень доходов, остающихся в распоряжении у налогоплательщиков; во-вторых, имеет наиболее широкий охват среди налогоплательщиков по сравнению с другими налогами, так как его уплата возложена непосредственно на население государства, причем платят его не только резиденты России, но и иностранные граждане, получающие доходы от источников на ее территории; в-третьих, объект налогообложения является достаточно широким и предполагает налогообложение доходов, получаемых в разных формах (денежной, натуральной, в виде материальной выгоды) и от разных источников (включая заработок при трудоустройстве по найму, дивиденды от коммерческой, частной деятельности).

Для физических лиц НДФЛ остается основным налогом: через конкретный уровень налоговых изъятий он воздействует на располагаемые населением доходы, определяя тем самым платежеспособный спрос и уровень жизни населения, динамику сбережений и инвестиций. Так как изъятие налога прямо затрагивает доходы населения, можно говорить о высоком значении данного платежа для бюджетной системы, а наличие преференций, позволяющих снизить сумму налога и даже получить освобождение от его уплаты, позволяет задействовать социальную функцию НДФЛ. На практике баланс между принципами бюджетной эффективности и социальной справедливости налога найти достаточно сложно, и его поиск становится задачей, решение которой приобретает черты продолжительного во времени процесса.

В России этот процесс в общем виде состоит из двух этапов, на первом из которых население уплачивало подоходный налог в соответствии с одноименным законом (до 2001 года), а на втором из них – налог на доходы физических лиц согласно Налоговому кодексу РФ (после 2001 года). Переход от одного этапа к другому сопровождался отказом от прогрессивной шкалы ставок в пользу плоской, единой ставки, применение которой принесло государству значимый фискальный эффект в виде прироста доходов бюджетной системы. Однако инфляционное обесценение

фиксированной величины стандартного налогового вычета, установленного на уровне 400 руб., и его последующая отмена обусловили снижение социальной значимости НДФЛ. На фоне высокой степени разрыва в доходах самых бедных и самых богатых граждан налог на доходы физических лиц стал рассматриваться как недостаточно справедливый ввиду недостатка прогрессивности налогообложения. И почти сразу после реформы стали выдвигаться предложения о возврате к прогрессивной шкале ставок. Однако, по словам В.В. Путина, возврат к такой шкале не сделает налог на доходы более справедливым, поскольку лица с высокой заработной платой начнут получать ее часть в конвертах, как прежде [1]. Учитывая это, важно объективно оценивать текущую ситуацию с точки зрения накопившихся проблем, нерешенных вопросов и комплексно рассматривать альтернативные предложения и пути дальнейшего развития подоходного налогообложения в РФ исходя из необходимости выработки мер, которые бы позволили, сохранив высокую собираемость налога, в большей степени задействовать нереализованный потенциал социальной функции налога на доходы физических лиц.

1.2 НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НДФЛ

1.2.1 НЕОБЛАГАЕМЫЙ МИНИМУМ

В настоящее время можно выделить два основных способа перехода к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц: это установление прогрессивной шкалы ставок и введение минимума доходов, с которых налог не взимается. Прогрессивная шкала ставок создает разницу в налоговой нагрузке исходя из величины полученного налогоплательщиком дохода, сама же разница определяется размером номинальных ставок и степенью прогрессии. При более высоком доходе применяется более высокая налоговая ставка. К настоящему времени накопилось достаточно много проектов установления прогрессивной шкалы ставок, что само по себе является ограничением идеи прогрессивного налогообложения. Несмотря на поддержку ее обществом, отсутствует единство и согласие в видении того, какой должна быть максимальная ставка, должен ли при прогрессивной шкале существовать необлагаемый минимум, насколько плавно должна возрастать прогрессия и какие доходы следует считать сверхвысокими, какой уровень доходов нужно признать доходами большинства населения для установления основной ставки налога. Одновременно с этим увеличение доходов населения на инфляционную составляющую без индексации доходов, учитываемых в целях определения размера

налоговой ставки, может привести к необоснованному перемещению части доходов в диапазон более высокой ставки и, как следствие, росту налоговой нагрузки. Сами по себе высокие налоговые ставки снижают заинтересованность налогоплательщиков в увеличении своего материального благосостояния, создании и развитии бизнеса, осуществлении инвестиций, формируют предпосылки для «теневой» занятости, что в совокупности способно значительно замедлить темпы экономического роста. Поэтому сохранение плоской шкалы налогообложения на данном этапе социально-экономического развития России необходимо по объективным причинам.

Более рациональным способом обеспечения прогрессивного налогообложения доходов физических лиц, который в то же время согласуется с международной практикой, является установление необлагаемого минимума доходов в качестве стандартного налогового вычета. Поскольку вычеты прямо воздействуют на величину налоговой базы, уменьшая ее, прогрессивность в налогообложении достигается различиями не в номинальных, но в эффективных налоговых ставках. Реальным механизмом повышения социальной роли НДФЛ сегодня является установление стандартного налогового вычета в значении, равном величине прожиточного минимума, устанавливаемой Правительством России для трудоспособного населения, т.е. 11163 руб. [2] Однако во избежание существенных бюджетных потерь и недопущения роста налоговой нагрузки на основную часть населения сферу действия данного налогового вычета следует ограничить, сделав его доступным только для физических лиц, чей доход не превышает прожиточный минимум.

1.2.2 НАЛОГОВОЕ ОСВОБОЖДЕНИЕ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ЕДИНСТВЕННОГО (ОСНОВНОГО) ЖИЛЬЯ

В России существуют две основные формы выведения из-под налогообложения доходов физических лиц от продажи недвижимого имущества: в форме вычета полной суммы полученных доходов, т.е. прямое, полное освобождение (п. 17.1 ст. 217 НК РФ), и в форме имущественного налогового вычета, позволяющего освободить от налогообложения часть указанных доходов (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). В общем случае минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества для получения освобождения составляет пять лет, однако в отдельных случаях сокращается до трех лет. Эти сроки используются для разграничения условий налогообложения доходов (и соответственно налоговой нагрузки) по сделкам, связанным с улучшением жилищных условий и с инвестиционной куплей-продажей

имущества. Вместе с тем недостатком действующего порядка определения налоговой базы является игнорирование того обстоятельства, что налогоплательщик, продавая свое единственное жилье до истечения указанного срока не обязательно вовлечен в инвестиционную деятельность, однако получить освобождение он не вправе. Как отмечается в Основных направлениях налоговой политики на период 2015-17 гг. [3], при простой смене места жительства, предполагающей продажу старой квартиры и покупку новой, возникает обязанность по уплате налога, что одновременно создает предпосылки для манипулирования с ценами продажи для того, чтобы избежать уплаты налога на доходы. Исходя из этого, а также в русле международной практики отмена в отношении отдельных объектов жилой недвижимости (в первую очередь квартиры, комнаты, дома), являющихся для налогоплательщика единственным либо основным жильем, такого условия для предоставления освобождения, как срок владения имуществом, представляется актуальным направлением дальнейшей реформы НДФЛ.

1.2.3 СОХРАНЕНИЕ ПОРЯДКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОЦЕНТОВ ПО БАНКОВСКИМ ДЕПОЗИТАМ

В контексте увеличения доходов бюджетной системы сегодня обсуждаются предложения о налогообложении процентов по банковским депозитам физических лиц, т.е. отмене освобождения, предусмотренного в ст. 214.2 НК РФ, с последующим выравниванием налоговых условий в отношении доходов от ценных бумаг и вкладов физических лиц в банках. Однако данный шаг, в отличие от рассмотренных выше рекомендаций, нельзя признать рациональным, правильным решением в силу ряда причин. Во-первых, выбор инвестиционных инструментов изначально существует не для всех граждан и в своем наиболее полном виде представлен для высокодоходных групп населения: ценные бумаги и вклады в банках олицетворяют собой слабо пересекающиеся сферы финансовых вложений и не конкурируют друг с другом. Во-вторых, ценные бумаги выбирают лица с высоким уровнем доходов с целью обеспечить прирост собственных доходов, покупка и продажа ценных бумаг – это часть инвестиционной деятельности, тогда как открытие вклада в банке – это прежде всего способ сохранить, сберечь денежные средства от инфляции, не имеющий отношения к риску инвестиций. Поэтому данные инструменты отличаются между собой как целями, так и схемой реализации на практике. В-третьих, несопоставим и вид дохода: например, возникающая при погашении облигации экономическая выгода

имеет другую природу, чем процент по вкладу. Таким образом, унификация налоговых условий в отношении столь разных источников получения доходов не сделает налогообложение более нейтральным и не создаст реальных альтернатив по выбору того или другого инструмента, но при этом сделает налогообложение доходов физических лиц регрессивным с изъятием налога в сущности с инфляционного прироста, который не соответствует реальному доходу налогоплательщика. В условиях высокой инфляции на территории России вообще будет утрачен экономический смысл в передаче денег на депозитные счета (открытии депозитных вкладов). Поэтому под воздействием налогообложения объем вкладов физических лиц в банках будет активно сокращаться, что приведет к утрате банковской системой значительной доли инвестиционных ресурсов, являющихся важным фактором национального развития. Следовательно, отмена налогового освобождения в отношении процентов по банковским депозитам физических лиц неприемлема. Текущий порядок налогообложения является оптимальным и не нуждается в реформировании.

1.2.4 АВТОМАТИЗАЦИЯ ДЕКЛАРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ

Говоря о совершенствовании НДФЛ, важно принимать во внимание не только порядок налогообложения, но и качество налогового администрирования, от которого зависит, с одной стороны, собираемость налога и, с другой стороны, простота его уплаты и удобство декларирования доходов. Чем проще подготовить и представить декларацию, тем, во-первых, быстрее доходят денежные средства до бюджетной системы, во-вторых, меньше риски неуплаты налога, в-третьих, эффективнее налоговый контроль. В этом контексте актуальным направлением развития налоговой системы РФ является внедрение системы автоматизированного заполнения деклараций по форме 3-НДФЛ.

Автоматизированное заполнение налоговой декларации подразумевает внесение в поля декларации имеющейся у налоговых органов информации о налоговой базе налогоплательщика по налогу на доходы без ручного ввода этой информации самим налогоплательщиком. При заполнении декларации в электронном виде данный процесс принимает форму автоматической загрузки в поля декларации соответствующих данных.

В России упрощение процесса подготовки декларации достигнуто лишь частично. Существующие в рамках такого интернет-сервиса, как «Личный кабинет

налогоплательщика для физических лиц», возможности заполнять декларацию по форме № 3-НДФЛ в режиме онлайн и направлять ее в налоговую инспекцию в электронном виде, а также скачать программу «Декларация» для заполнения декларации [4], не освобождают налогоплательщика от необходимости вносить относящиеся к налоговой базе данные вручную. Однако в мировой практике уже активно используются системы не только автоматического исчисления налога, но и предоставления налогоплательщику предварительно заполненной формы декларации. За рубежом автоматизация процедуры заполнения декларации рассматривается как наиболее перспективный способ обеспечения удобства и в то же время точности декларируемых доходов. Он позволяет экономить время налогоплательщика, исключает ошибки, связанные с ручным вводом данных, а также существенно снижает трудоемкость заполнения декларации.

Предварительное (и автоматическое для налогоплательщика) заполнение декларации осуществляется на основе базы данных налоговых органов, которая формируется из информации, передаваемой им экономическими субъектами, выплачивающими налогоплательщикам доходы. Налоговое законодательство многих стран в настоящее время содержит требования к хозяйственным обществам, работодателям, финансовым институтам отчитываться по суммам, которые были ими выплачены в пользу физических лиц, что позволяет налоговым органам получать исчерпывающую информацию о полученных конкретным лицом доходов в разрезе их видов: заработной платы, пенсий, страховых компенсаций, дивидендов, процентных доходов. Представляемая информация может также содержать сведения о принятых от налогоплательщиков платежах (например, процентов по ипотеке, взносов на добровольное пенсионное страхование), что формирует основу для автоматизации заполнения декларации не только в части доходов, но и по доступным налогоплательщику налоговым вычетам. Помимо получаемой от третьих лиц информации при заполнении декларации могут учитываться сведения, предоставленные другими органами государственной власти, а также накопленные налоговыми органами в предыдущие налоговые периоды. Следовательно, неотъемлемым элементом процесса автоматизации декларирования доходов физических лиц является декларация, формируемая налоговыми органами для каждого налогоплательщика на основе отчетной информации, полученной от третьих лиц, а также на основе других доступных данных [5]. Но в зависимости от сложности исчисления налога в отношении доходов конкретного налогоплательщика процесс

подготовки декларации может быть полностью автоматизирован в одних случаях и частично автоматизирован в других. Полная автоматизация декларирования на сегодняшний день достигнута в немногих странах мира.

Автоматизация декларирования несет в себе многие преимущества по сравнению с обычной системой заполнения декларации налогоплательщиками, но прежде всего она направлена на снижение административного бремени, связанного с декларированием доходов, в тех странах, в которых оно является обязанностью каждого гражданина [6]. В России декларирование доходов не является всеобщей обязанностью, однако внедрение системы автоматической загрузки данных о доходах налогоплательщика в процесс подготовки декларации по форме 3-НДФЛ в электронном виде стало бы шагом вперед в развитии налогового администрирования и существенно упростило бы данный процесс для тех, кому необходимо подавать декларацию по требованиям налогового законодательства (например, для реализации права на вычет, или в случае, когда налог не был удержан).

2 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА

2.1 РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ЛЬГОТ И ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В 2015 г. налог на имущество физлиц, база которого определяется по кадастровой стоимости, стали использовать 28 субъектов Российской Федерации, в 2016 г. на кадастровую стоимость перешли ещё 21 субъект (всего 49 субъектов – большинство регионов страны, в т.ч. Москва, Санкт-Петербург, Башкирия, Татарстан, Московская, Челябинская, Нижегородская, Самарская области).

В 2017 г. к ним добавились ещё 12 регионов: Республики Адыгея, Карелия, Марий Эл, Краснодарский край, Хабаровский край, Астраханская, Мурманская, Оренбургская, Орловская, Тамбовская области, Еврейская автономная область и Чукотский автономный округ. Особо выделяется в этом перечне Краснодарский край, как обладающий наибольшим налоговым потенциалом.

Из числа субъектов с населением более 3 млн. человек до сих пор не перешли к налогообложению кадастровой стоимости: Свердловская, Ростовская, Тюменская области и Дагестан. Из неперешедших субъектов с дорогим жильем стоит отметить также Якутию и Приморский край. Переход Республики Крым и города Севастополя отложен до 1 января 2020 года, кадастровая оценка недвижимости там пока не завершена. К этому сроку на новую систему налогообложения имущества физических лиц должны перейти и в оставшихся регионах страны.

Но по имеющимся данным о налоговых поступлениях уже можно сделать вывод о значительных налоговых расходах на предоставление вычетов и льгот, что также препятствует более интенсивному использованию фискального потенциала НИФЛ. Необходимо дальнейшее совершенствование налогообложения имущества физических лиц по направлениям улучшения кадастровой оценки, расширения диапазона допустимых налоговых ставок и перехода к более гибкой системе налоговых освобождений через реформирование вычетов и льгот.

Существенным недостатком существующего вычета является то, что он приводит к неравенству и несправедливости налогообложения: большее освобождение получают владельцы более дорогого жилья. Подход к предоставлению вычета по налогу на имущество должен быть пересмотрен. При том, что есть несколько способов улучшения действующего варианта вычета, наилучшим сценарием представляется отмена вычета и использование других, более

эффективных механизмов уменьшения налогового бремени граждан: регулирование ставки и предоставление льготы социально незащищенным категориям (например, малоимущим).

Проблема несовершенства кадастрового учета и кадастровой оценки затрагивается многими комментаторами. В результате, во многих субъектах РФ налоговая база оказывается заниженной, из-за чего уменьшаются налоговые поступления. Налоговые потери могут происходить из-за проблем, возникающих на следующих этапах деятельности органов власти по определению обязательств налогоплательщика:

1. *На этапе регистрации объекта недвижимости и прав собственности на него в ЕГРП.* Если объект не поставлен на учет или его владелец не определен, то налоговые обязательства не возникают.
2. *На этапе кадастровой оценки.* Неправильно отраженные характеристики объекта в реестре или некачественно проведенная кадастровая оценка могут привести к тому, что налоговая база будет неверно определена.
3. *На этапе уплаты налога.* Наконец, возможна ситуация, когда либо не пришло налоговое уведомление, либо налогоплательщик сознательно уклонился от уплаты.

В то время как последняя проблема может решаться испытанными методами, первые две имеют особенности, характерные для имущественных налогов. Для побуждения физических лиц к информированию о принадлежащих им объектах налогообложения, принята норма (п. 2.1 ст. 23 НК РФ), согласно которой с 1 января 2015 г. налогоплательщики в случае неполучения налогового уведомления по имущественным налогам обязаны сообщить об этом в налоговый орган.

Чтобы обеспечить единообразный подход к оценке недвижимости в целях налогообложения, принят закон «О государственной кадастровой оценке», предусматривающий создание бюджетных учреждений, которые будут проводить оценку по единой методике, и регламентирующий процедуру оспаривания кадастровой оценки [7]. Однако качество оценки в нем рассматривается не как мера близости кадастровой оценки к рыночной стоимости, а как степень соблюдения утвержденной методики оценки. Для контроля качества кадастровой оценки необходимо обеспечить применение статистических критериев, предусмотренных стандартами Международной ассоциации налоговых оценщиков [8].

Совершенствование кадастрового учета идет также со стороны Росреестра: в процессе слияния ГКН и ЕГРП происходит устранение ошибок и уточнение собственников объектов. Выявление незарегистрированных объектов происходит при поддержке органов местного самоуправления, которые убеждают собственников добровольно поставить на учет обнаруженные объекты [9]. Однако реальные механизмы принуждения к постановке на учет эксплуатируемых объектов, которые владельцу выгодно признавать незавершенным строительством, и получения необходимой для кадастровой оценки информации отсутствуют, в частности, согласно ограничениям из п. 5 ст. 91 НК РФ невозможно провести налоговую проверку в жилых помещениях помимо воли проживающих в них лиц. Для решения проблемы стоит обратиться к опыту некоторых развитых стран, где оценщик часто имеет право без ордера в определенное время зайти на объект собственности и получить нужную для оценки информацию об объекте.

Немаловажное значение для развития имущественного налогообложения и повышения доходов местных бюджетов имеет вопрос совершенствование льгот по налогу на имущество физических лиц.

Существующие сейчас льготы сохранились со времен налога на инвентаризационную стоимость. Иногда сумма того налога не превышала стоимость отправки платежки, поэтому было выгоднее освободить от его уплаты как можно больше граждан. Так, в 2015 г. полное освобождение от налога получили 22,5 млн чел. (32% налогоплательщиков). Большинство нынешних льготников – пенсионеров, инвалидов, военнослужащих, чернобыльцев и других – безусловно, нуждаются в льготах и субсидиях, но помощь им можно и нужно оказывать не столько за счет налоговых льгот, сколько в рамках других программ поддержки.

Выбор оптимальной льготы должен осуществляться на основе компромисса между минимизацией налоговых расходов и минимизации налоговой нагрузки на малоимущих. Для этого нужно знать структуру населения по доходам и обеспеченности недвижимостью. На основании данных Росстата о жилищных условиях домашних хозяйств был вычислен потенциальный вклад разных групп населения по уровню доходов в сборы НИФЛ для Брянской области при максимальной налоговой ставке 0,3% и отсутствии освобождений (см. таблицу 1).

Таблица 1 — Характеристика групп населения Брянской области в 2013 году

Децильная группа	Доля в населении	Средний доход, руб./мес.	Обеспеченность жильем, кв. м/чел.	Средний платеж, руб./чел.
Первая	10%	5 070	19,0	1 150
Вторая	10%	7 210	20,6	1 250
Третья	10%	9 500	24,5	1 490
Четвертая	10%	11 780	28,5	1 730
Пятая	10%	14 310	27,2	1 650
Шестая	10%	17 170	27,3	1 660
Седьмая	10%	20 970	23,4	1 420
Восьмая	10%	26 440	28,3	1 730
Девятая	10%	35 580	32,0	1 950
Десятая	10%	65 770	37,1	2 260
ИТОГО	100%	21 380	26,8	1 630

Источник: Росстат, Росреестр

Средний платеж на человека составил бы от 1 150 до 2 260 руб. за год, что не представляет большой угрозы для благосостояния среднего домохозяйства. Но поскольку соотношение доходов и налоговых обязательств конкретных лиц может варьироваться намного сильнее, оценим долю потенциально проблемных налогоплательщиков в первых шести децилях (см. таблицу 2).

Таблица 2 – Избыточная налоговая нагрузка более высоких ставках НИФЛ

Ставка НИФЛ	0,3% (без льготы)		0,5% (без льготы)	
Налог превышает...	10% дохода	5% дохода	10% дохода	5% дохода
Дециль по доходам	Доля в населении	Доля в населении	Доля в населении	Доля в населении
1	0,0%	0,8%	0,3%	2,9%
2	-	0,2%	0,1%	1,4%
3	-	0,3%	0,0%	1,3%
4	-	0,1%	0,0%	1,3%
5	-	0,0%	0,0%	0,9%
6	-	-	0,0%	0,1%
ИТОГО	0,0%	1,4%	0,5%	8,0%

Источник: расчеты автора

Видно, что даже при ставке 0,3% есть около 1,4% налогоплательщиков, чье налоговое бремя превышает 5% дохода. Это весьма высокая нагрузка на лиц с низкими доходами, поэтому для них может потребоваться специальная льгота.

Изучение опыта развитых стран указывает на наиболее подходящую для этих целей льготу типа *circuit-breaker* (целевая льгота-переключатель для малоимущих). Рассмотрим дизайн данной льготы на примере в предположении о конкретных условиях ее применения. Если доходы домохозяйства на человека не превышают двух прожиточных минимумов, а платеж по НИФЛ превышает 5% дохода домохозяйства, то сумму превышения платить не нужно – на неё дается льгота, но не более 10 тыс. руб. (определяется исходя из уровня рыночных цен и социальной нормы в регионе).

Более того, можно предоставить полное освобождение от налога (а не только сверх 5% дохода) всем домохозяйствам, получающим доход ниже прожиточного минимума. При ставке налога 0,3% это означает, что только 0,1% населения будут иметь налоговые платежи выше 5% их дохода, и это будут налогоплательщики со средними доходами. Как видно из таблицы 3, такой дизайн льготы не только экономит налоговую базу, но и эффективно предоставляет освобождение нуждающимся.

Таблица 3 — Сравнение различных вариантов льготы по налогу на имущество физических лиц в Брянской области

№	Название	Параметры	Расходы бюджета	У кого налоговое бремя > 5% дохода?	Сложность администрирования
1	Вычет	см. 403 НК РФ	837 млн. руб. (42%)	500 чел. (менее 0,1% насел.)	Очень низкая
2	Нынешние льготы	см. 407 НК РФ	870 млн. руб. (44%)	8 900 чел. (0,7% насел.)	Низкая
3	Льгота для малоимущих	первому и второму децилям до 5000 руб.	298 млн. руб. (15%)	5 300 чел. (0,4% насел.)	Средняя
4	Льгота-переключатель	первому децилю — 100%, второму и третьему — размер превышения 5% их доходов до 5000 руб.	174 млн. руб. (8%)	1100 чел. (0,1% насел.)	Средняя

Источник: Корытин А.В., Шаталова С.С. Совершенствование льгот по налогу на имущество физических лиц, 2015

Данную льготу рекомендуется устанавливать на уровне субъекта и предоставлять за счет средств регионального бюджета.

Решение проблемы с избыточным налоговым бременем малоимущих налогоплательщиков открывает возможность для увеличения ставки НИФЛ. Наши оценки показывают, что в этом случае ставки налога, ограниченные нижним и верхним пределами от 0,1% до 0,5% кадастровой стоимости недвижимости, не окажут сильного негативного эффекта на экономику и не вызовут неподъемной налоговой нагрузки для населения, если грамотно выстроить систему льгот. Зато благодаря данной мере более 2/3 муниципальных образований, в которых проживает более 90% населения (оценка приведена на примере Брянской области) смогут нарастить долю собственных доходов бюджета выше 50%, многие – до 100%. Это повысит самостоятельность местных бюджетов и освободит дополнительные средства для нужд региональных бюджетов.

Возрастающее бремя налога на имущество критично только для лиц с очень низкими доходами. В западных странах, где налог на имущество весьма высок, давно нашли способ целенаправленно предоставлять льготу самым нуждающимся. Используя эту идею, мы предлагаем полностью освободить от налога на имущество лиц с доходами ниже прожиточного минимума (малоимущих, по российскому определению). Льготу следует дать и лицам с более высокими доходами (но не выше 2–3 прожиточных минимумов), если их налоговый платеж превышает 5% их дохода, но лишь в размере превышения. В обоих случаях максимальную сумму льготы стоит ограничить потолком в размере 5–10 тыс. руб. в зависимости от цен на жилье в регионе, чтобы под льготу для малоимущих не попали граждане, имеющие слишком много имущества.

Даже при максимальных предлагаемых ставках (0,5%) и отсутствии повсеместного вычета налог на имущество не превысит в среднем 2% доходов населения, а льгота для малоимущих гарантирует, что платеж ни у кого не превысит 5% дохода (кроме очень богатых граждан, предпочитающих иметь много недвижимости). От льгот по налогу на имущество для пенсионеров, инвалидов, военнослужащих и чернобыльцев в их нынешнем виде следует отказаться, поскольку они допускают весьма большие выгоды для льготников – владельцев дорогой (до 300 млн руб.) недвижимости.

С другой стороны, суммы налоговых платежей будут не столь велики, чтобы за их счет эффективно решать проблемы социального неравенства. Зато более высокий налог создает стимулы для того, чтобы граждане начали интересоваться вопросами местного самоуправления и участвовать в нем.

Мы не считаем, что данные предложения по налогу на имущество автоматически решают все проблемы местного самоуправления. Прежде для этого придется решить, как минимум две другие важнейшие проблемы. Во-первых, чтобы налог на имущество был честным, справедливым и эффективно работающим в соответствии с ожиданиями экономистов и политиков, надо обеспечить строгий учет и качественную оценку недвижимости. Во-вторых, для грамотного управления доходами от налога на имущество необходим контроль местных жителей над местными бюджетами. Только непосредственное участие самих граждан в самоуправлении, в определении направлений бюджетных расходов способно помочь использовать местные ресурсы в их интересах. Таким образом, успех налога на имущество зависит от его практической реализации, важнейшим элементом которой представляется совершенствование льготного режима.

2.2 Опыт налогообложения имущества организаций

Налогом на имущество организаций облагается недвижимость (кроме земельных участков) и движимое имущество, учитываемого на балансе в качестве основных средств (далее – ОС). При этом отдельной статьей НК РФ¹ установлена «льгота» в отношении движимого имущества, принятого на учет начиная с 1 января 2013 г. (при условии, что они не получены в результате реорганизации (ликвидации) или от взаимозависимых лиц, – тогда они облагаются налогом в общем порядке). Таким образом, фактически объектом налогообложения является только недвижимость, а также движимое имущество, принятое к учету до 2013 года.

В конце 2016 г. в НК РФ внесена поправка, устанавливающая, что «льгота» по движимому имуществу с 1 января 2018 года будет применяться в субъектах РФ, если она установлена законами этих субъектов РФ.

Не являются объектами налогообложения объекты ОС первой и второй амортизационных групп (т. е. сроком полезного использования до трех лет), а также имущество федеральных органов власти, используемых для нужд гражданской обороны и охраны правопорядка, объекты культурного наследия народов РФ, ядерные установки, ледоколы, космические объекты, морские суда².

Объекты незавершенного строительства не облагаются налогом, поскольку еще не приняты на учет как ОС.

¹ П. 25 ст. 381 НК РФ

² П. 4 ст. 374 НК РФ

Жилые дома и жилые помещения облагаются налогом, независимо от того, учтены ли они в составе основных средств на балансе организации.

Налоговая база в отношении большинства объектов ОС определяется как среднегодовая остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета. При этом используются правила, утвержденные в учетной политике организации. Если учетная политика не предусматривает начисление амортизации на отдельные объекты ОС, в целях налогообложения вычитается величина износа (согласно нормам амортизационных отчислений). Кроме того, в налогооблагаемую стоимость имущества не включается оценка предстоящих затрат¹.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость на начало года² в отношении следующих видов недвижимого имущества:

1) административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них;

2) нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в Едином государственном реестре недвижимости, или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

3) объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства;

4) жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

При осуществлении инвестиций в строительстве новых объектов (например, заводов) организация в общем случае будет уплачивать налог на имущество с

¹ Ст. 375 НК.

² Ст. 378.2 НК РФ, п. 2 ст. 375 НК РФ

объектов недвижимости с момента их ввода в эксплуатацию (то есть учета на счете 01 или 03 в бухгалтерском учете) и не будет уплачивать с движимого имущества.

Ставки налога устанавливаются субъектами Российской Федерации. Для объектов, облагаемых по кадастровой стоимости, ставка не должна превышать 2,0%, для объектов ОС, облагаемых на основе среднегодовой остаточной стоимости, – 2,2%.

Налог на недвижимость, принадлежащую организациям, взимается во всех странах с развитой системой налогообложения имущества. Как и налог на имущество физических лиц, является местным налогом. Как правило, эффективные ставки налога на имущество организаций заметно выше, чем на имущество физлиц.

Например, в США эффективные ставки налога на коммерческую недвижимость меняются в пределах примерно от 1 до 4 процентов в зависимости от муниципалитета (медианное значение – 2,2% от рыночной стоимости), в среднем вдвое превышая ставки налога на жилые дома. Менее сильно обложены апартаменты и индустриальная недвижимость (медианное значение – 1,6%), но всё равно часто выше, чем жилье [10].

В Великобритании юридические лица уплачивают налог на недвижимость согласно оценке «арендной стоимости». Налог с арендной стоимости составляет около 48%. Жилая недвижимость, принадлежащая юрлицам, облагается по тем же правилам, что и жилища физлиц (т.е. по ценовым группам), но ставки выше, особенно для дорогого жилья.

В Канаде налоги на коммерческую и индустриальную недвижимость также основываются на арендной стоимости имущества и взимаются по налоговым ставкам, которые ежегодно устанавливаются муниципальными властями. Эффективные ставки налога на имущество организаций варьируются от 2 до 4 процентов рыночной стоимости, что в 2-3 раза превышает ставки на имущество физических лиц.

Другие англоязычные страны применяют похожий подход к налогообложению недвижимости организаций, т.е. на основе оценки «арендной стоимости» – рыночной годовой ставки аренды данной недвижимости.

В Германии налог на имущество организаций взимается по тем же правилам, что и налог на имущество физических лиц (от базовой стоимости, которая не обновляется с 1964 г.). Поскольку ставки налога не очень велики (до 1% текущей рыночной стоимости), он не оказывает большого влияния на условия ведения бизнеса.

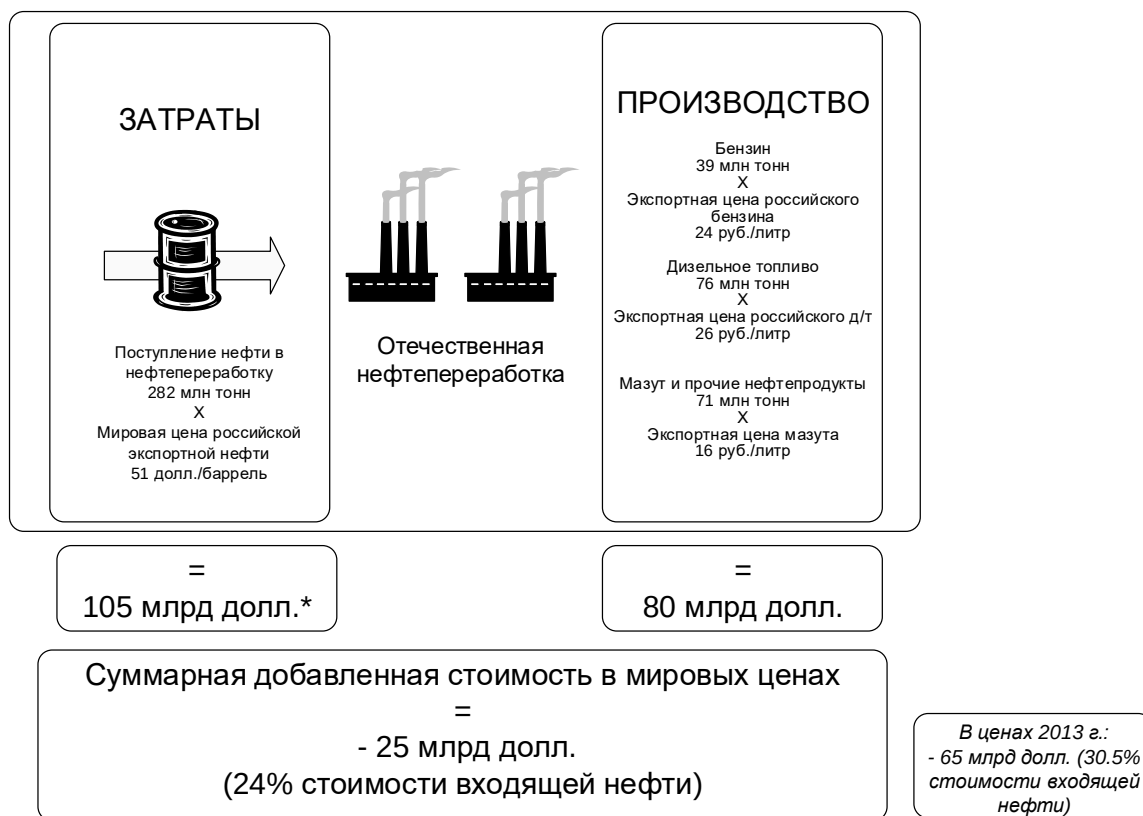
Разные страны могут применять различные подходы к определению налоговой базы: на основе рыночная стоимость, арендной стоимости, оценки капитальных

затрат, на основе физических характеристик. Сложно охватить весь опыт применения этого налога, поскольку он как правило относится к ведению местного самоуправления, но в целом налогообложение имущества организаций наблюдается практически повсеместно.

Таким образом, налог на имущество организаций в России во многом согласуется с мировой практикой. Последние нововведения, ограничившие объекты налогообложения только недвижимым имуществом и установившие для части объектов (крупной коммерческой и офисной недвижимости) кадастровую стоимость в качестве базы налога, ещё больше сближают российский и мировой опыт в этой сфере.

3 НАЛОГОВЫЙ МАНЕВР В НЕФТЯНОЙ ОТРАСЛИ

Налоговый манёвр, проводимый в нефтяной отрасли с конца 2014 г., должен был решить проблемы, связанные с неэффективностью отечественной нефтепереработки (см. рисунок 1). Однако корректировка его первоначальных параметров в течение двух последующих лет с целью получения дополнительных поступлений в бюджет создаёт демотивирующие условия для НПЗ по повышению глубины переработки и модернизации производства. В подразделе рассматривается текущая ситуация и варианты реализации налогового манёвра, позволяющего решить проблему со стимулированием перехода к производству корзины с большей долей бензина, посредством обнуления экспортных пошлин и назначения паушальной субсидии.



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

Рисунок 1 – Иллюстрация производства отрицательной добавленной стоимости в отечественной нефтепереработке (в ценах 2015 года)

Реализация мер по реформированию налогообложения нефтяной отрасли, призванных мотивировать к повышению энергоэффективности отечественной нефтепереработки и экономики в целом, сократить масштаб субсидирования отечественных НПЗ и НПЗ стран ЕАЭС, а также повысить эффективность структуры налоговой системы, была принята в конце 2014 г. Достичь основной цели «налогового

манёвра»: выравнивания условий деятельности нефтяных компаний на внутреннем и внешнем рынках, – планировалось за счёт сокращения экспортных пошлин и акцизов на нефтепродукты с одновременным повышением НДС на нефть

На практике, несмотря на подешевевшую нефть, стоимость производства нефтепродуктов в среднем по экономике осталась достаточно высокой, нефтеперерабатывающая отрасль продолжает получать неявную субсидию (за счёт заниженных относительно мировых внутренних цен на нефть), которая остаётся в отрасли и не доходит до конечного потребителя.

Более того, несмотря на заявленные в 2014 году планы по постепенному снижению акцизов на нефтепродукты, их ставки постоянно повышаются, и наблюдается ситуация, при которой доля налогов в рублёвом выражении в тонне нефтепродуктов для внутреннего рынка значительно превышает долю налогов в тонне нефтепродуктов, отправляемых на экспорт. Учитывая новый механизм распределения по уровням бюджета акцизных платежей, взимаемых при продаже нефтепродуктов, производимых на территории Российской Федерации, позволяющих в значительной степени увеличить поступления в региональные бюджеты, это тормозит развитие стратегии реформирования нефтяной отрасли.

В ИЭП им. Е.Т. Гайдара был разработан вариант реализации налогового манёвра, который учитывает последствия кризиса, текущую экономическую ситуацию, экономику отдельных НПЗ и достижение первоначально запланированных конечных результатов реформы.

Согласно действующему законодательству параметры налогового манёвра в 2016-2017 гг. имеют следующие значения¹: коэффициент в формуле расчёта экспортной пошлины на отечественную нефть в 2016 г. – 0,42, с 1 января 2017 г. – 0,3; базовая ставка НДС увеличивается с 857 руб./ т в 2016 г. до 919 руб./ т. с 1 января 2017 г.; ставка экспортной пошлины на светлые нефтепродукты – 0,4 в 2016 г. и 0,3 с 2017 г.; ставка экспортной пошлины на тёмные нефтепродукты – 0,82 для 2016 г. и 1,0 начиная с 2017 г. Предусмотрено увеличение акциза на нефтепродукты в 2017 г. по сравнению со значением в 2016 г. В таблице 4 представлена динамика налоговых поступлений при текущем варианте реализации (вариант 1).

Таблица 4 – Динамика налоговых поступлений при осуществлении налогового манёвра в текущем варианте (вариант 1)

¹ Федеральный закон от 24.11.2014 г. № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

		2019	2020	2021	2022	2023	2024
курс доллара	руб./долл.	58,80	58,21	57,75	57,75	57,63	57,48
цена на нефть	долл./барр.	55,00	57,00	58,14	59,30	60,49	61,70
Экспортная пошлина (ЭП) на нефть	% ВВП	1,67	1,73	1,76	1,81	1,85	1,89
ЭП на нефтепродукты	% ВВП	0,61	0,63	0,64	0,65	0,67	0,68
Акциз на бензин	% ВВП	0,53	0,53	0,53	0,53	0,53	0,53
НДПИ на нефть	% ВВП	5,49	5,71	5,82	5,98	6,12	6,27
Суммарные поступления в бюджет	% ВВП	8,31	8,61	8,76	8,97	9,18	9,38
Прирост суммарных поступлений в бюджет	п.п. к ВВП 2018г.	0,47	0,77	0,91	1,13	1,33	1,54
Изменение безналоговой цены производителей на нефть	% к 2018 г.	3,49	6,08	7,29	9,43	11,39	13,30
Изменение безналоговой цены производителей на бензин	% к 2018 г.	5,07	8,52	10,14	12,91	15,44	17,94
Изменение розничной цены на бензин	% к 2018 г.	4,32	6,77	7,92	9,18	11,67	13,44

Источник: расчёты авторов на основе данных ЦДУ ТЭК, Росстат, ФТС

В таблице 5 представлен итоговый эффект от налогового маневра, заложенного в действующем законодательстве.

Таблица 5 – Итоговый эффект от налогового манёвра (вариант 1), млрд. руб.

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Прирост суммарных поступлений в бюджет	1344,2	1518,7	1605,6	1731,8	1850,3	1968,6
% ВВП	1,7	1,9	2,0	2,2	2,3	2,5
Субсидия НПЗ	841,1	675,5	405,3	162,1	32,4	0,0
% ВВП	1,0	0,8	0,5	0,2	0,0	0,0
«Эволюционная» составляющая прироста (макроусловия)	261,9	436,4	523,3	649,4	768,0	886,3
% ВВП	0,4	0,6	0,7	0,8	1,0	1,2
Итоговый эффект от налогового манёвра	241,2	406,9	677,0	920,2	1049,9	1082,3
% ВВП	0,3	0,5	0,8	1,2	1,3	1,3

Источник: расчёты авторов на основе данных ЦДУ ТЭК, Росстат, ФТС

Институтом экономической политики им. Е. Т. Гайдара предлагаются два варианта развития событий. Основные параметры, предлагаемого ИЭП варианта налогового манёвра (вариант 2):

- полная единовременная отмена вывозных таможенных пошлин на нефть с одновременным и эквивалентным (в терминах абсолютного значения в долларах за тонну) повышением НДС на добычу нефти, полная отмена вывозной таможенной пошлины на нефтепродукты в 2019 г. (см. рисунок 2);
- ставка акциза на нефтепродукты остаётся на уровне 2018 г.;
- введение паушальной субсидии всем НПЗ, с целью модернизации мощностей, постепенно уменьшающейся до полной отмены в 2024 г.;
- распределение субсидии между НПЗ направлено, в первую очередь, на стимулирование перехода к производству корзины с большей долей бензина (в т. ч., возврата уже осуществлённых инвестиций).

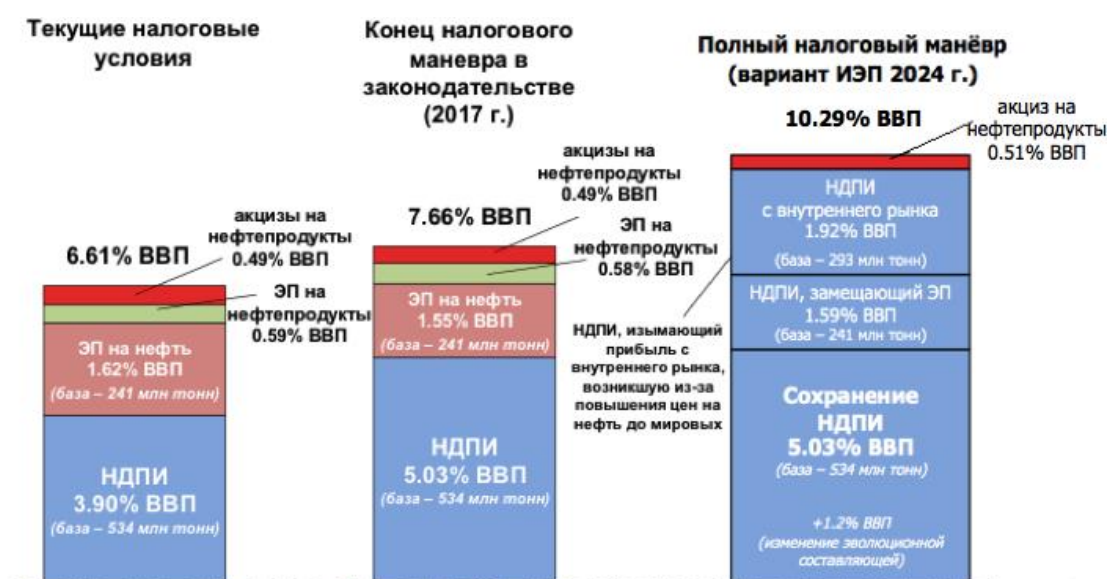


Рисунок 2 – Условия сохранения нейтральности налогового маневра для нефтяных компаний и бюджетный эффект

В таблице 6 представлена динамика налоговых поступлений при осуществлении варианта налогового манёвра, рассчитанного Институтом экономической политики им. Е.Т. Гайдара, далее также называется, как вариант 2.

Чистый эффект от предлагаемой версии налогового маневра, за вычетом 1,0% ВВП в 2019 г. (0% ВВП в 2024 г.), необходимых на субсидии НПЗ, и 0,4% ВВП в 2019 г. (1,2% ВВП в 2024 г.), которые являются следствием изменения макроэкономических условий, составит от 0,3% ВВП в 2019 г. до 1,3% ВВП в 2024 г. (см. таблицу 7).

Таблица 6 – Динамика налоговых поступлений при осуществлении полного налогового манёвра в варианте ИЭП (вариант 2)

		2019	2020	2021	2022	2023	2024
курс доллара	руб./долл.	58,80	58,21	57,75	57,75	57,63	57,48
цена на нефть	долл./барр.	55,00	57,00	58,14	59,30	60,49	61,70
Экспортная пошлина (ЭП) на нефть	% ВВП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЭП на нефтепродукты	% ВВП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Акциз на бензин	% ВВП	0,51	0,51	0,51	0,51	0,51	0,51
НДПИ на нефть	% ВВП	9,00	9,22	9,32	9,48	9,63	9,78
Суммарные поступления в бюджет	% ВВП	9,51	9,73	9,84	9,99	10,14	10,29
Прирост суммарных поступлений в бюджет	п.п. к ВВП 2018г.	1,67	1,89	2,00	2,15	2,30	2,45
Изменение безналоговой цены производителей на нефть	% к 2018 г.	39,0	42,9	44,7	47,8	50,6	53,4
Изменение безналоговой цены производителей на бензин	% к 2018 г.	10,3	13,9	15,7	18,6	21,2	23,9
Изменение розничной цены на бензин	% к 2018 г.	7,1	9,7	10,8	12,9	14,7	16,5

Источник: расчёты авторов на основе данных ЦДУ ТЭК, Росстат, ФТ

Таблица 7 – Итоговый эффект от налогового манёвра (вариант 2), млрд. руб.

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Прирост суммарных поступлений в бюджет	1344,2	1518,7	1605,6	1731,8	1850,3	1968,6
% ВВП	1,7	1,9	2,0	2,2	2,3	2,5
Субсидия НПЗ	841,1	675,5	405,3	162,1	32,4	0,0
% ВВП	1,0	0,8	0,5	0,2	0,0	0,0
«Эволюционная» составляющая прироста (макроусловия)	261,9	436,4	523,3	649,4	768,0	886,3
% ВВП	0,4	0,6	0,7	0,8	1,0	1,2
Итоговый эффект от налогового манёвра	241,2	406,9	677,0	920,2	1049,9	1082,3
% ВВП	0,3	0,5	0,8	1,2	1,3	1,3

Источник: расчёты авторов на основе данных ЦДУ ТЭК, Росстат, ФТ

Для модельного расчета распределения субсидии между НПЗ был построен показатель, который представляет собой усредненное значение индивидуальных минимумов добавленной стоимости отдельных НПЗ в 2013-2015 гг.; усреднение производилось внутри групп НПЗ, использующих сравнимые объёмы сырой нефти в

производстве. На рисунке 3 в качестве примера представлены значения добавленной стоимости НПЗ крупнейших ВИНК, использующих более чем 14 тыс. тонн нефти ежегодно, и ее среднее значение по группе.

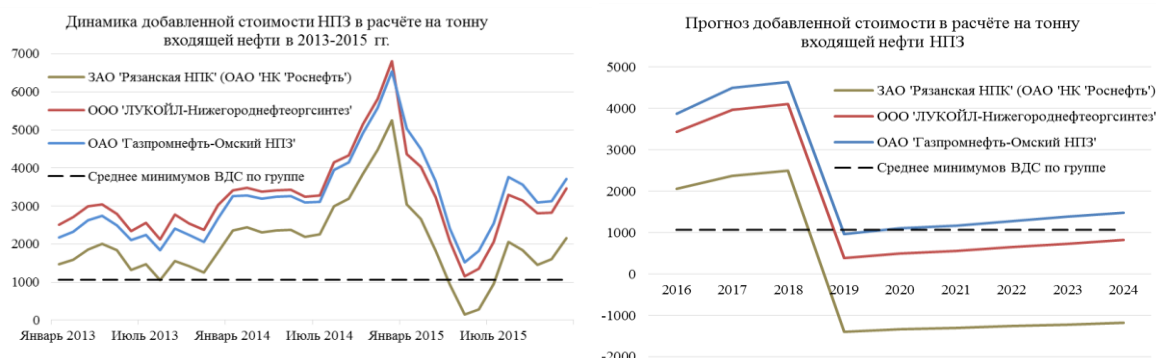


Рисунок 3 – Динамика добавленной стоимости НПЗ в 2013-2015 гг. и прогноз на 2019-2024 гг. по параметрам предложенного налогового маневра без учета субсидии, руб. в расчёте на тонну входящей нефти

Видно, что некоторые из заводов без модернизации своих мощностей не смогут функционировать с положительной рентабельностью и будут вынуждены запустить процесс модернизации. Субсидия таким НПЗ направлена на обеспечение их функционирования в переходном периоде. Субсидия также может быть предоставлена тем НПЗ, которые уже начали процесс модернизации для обеспечения возврата на уже осуществленные инвестиции.

Основные параметры, предлагаемого ИЭП варианта налогового манёвра (вариант 3):

- полная единовременная отмена вывозных таможенных пошлин на нефть с одновременным и эквивалентным (в терминах абсолютного значения в долларах за тонну) повышением НДС на добычу нефти, полная отмена вывозной таможенной пошлины на нефтепродукты в 2019 г. (подробнее смотри рисунок 4);
- ставка акциза на нефтепродукты снижается для удержания розничных цен на бензин, начиная с 2019 г.;
- введение паушальной субсидии всем НПЗ, с целью модернизации мощностей, постепенно уменьшающейся до полной отмены в 2024 г.;
- распределение субсидии между НПЗ направлено, в первую очередь, на стимулирование перехода к производству корзины с большей долей бензина (в том числе, возврата на уже осуществлённые инвестиции).

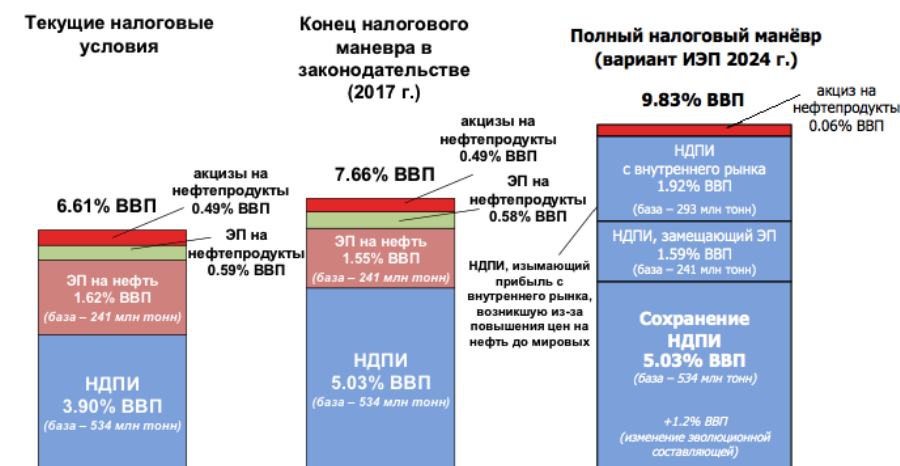


Рисунок 4 – Условия сохранения нейтральности налогового маневра для нефтяных компаний и бюджетный эффект

В таблице 8 представлена динамика налоговых поступлений при осуществлении варианта 3 налогового манёвра, рассчитанного Институтом экономической политики им. Е.Т. Гайдара.

Таблица 8 – Итоговый эффект от налогового манёвра (вариант 3), млрд. руб.

		2019	2020	2021	2022	2023	2024
курс доллара	руб./долл.	58,80	58,21	57,75	57,75	57,63	57,48
цена на нефть	долл./барр.	55,00	57,00	58,14	59,30	60,49	61,70
Экспортная пошлина (ЭП) на нефть	% ВВП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЭП на нефтепродукты	% ВВП	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Акциз на бензин	% ВВП	0,32	0,25	0,21	0,16	0,11	0,06
НДПИ на нефть	% ВВП	9,00	9,22	9,32	9,48	9,63	9,78
Суммарные поступления в бюджет	% ВВП	9,32	9,46	9,54	9,64	9,74	9,83
Прирост суммарных поступлений в бюджет	п.п. к ВВП 2018г.	1,47	1,62	1,70	1,80	1,90	1,99
Изменение безналоговой цены производителей на нефть	% к 2018 г.	39,00	42,86	44,68	47,76	50,59	53,37
Изменение безналоговой цены производителей на бензин	% к 2018 г.	10,31	13,95	15,67	18,58	21,24	23,86
Изменение розничной цены на бензин	% к 2018 г.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Источник: расчёты авторов на основе данных ЦДУ ТЭК, Росстат, ФТ

Чистый эффект от предлагаемой версии налогового манёвра, за вычетом 0,8% ВВП в 2019 (0,0% ВВП в 2024), необходимых на субсидии НПЗ, и 0,3% ВВП в 2019 г.

(1,1% ВВП в 2024 г.), которые являются следствием изменения макроэкономических условий, составит от 0,3% ВВП в 2019 г. до 0,9% ВВП в 2024 г.

Таблица 9 – Динамика размера субсидии НПЗ и итогового эффекта от налогового манёвра в варианте ИЭП (вариант 3), млрд руб.

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Прирост суммарных поступлений в бюджет	1186,0	1304,6	1365,2	1446,8	1524,4	1602,5
<i>% ВВП</i>	<i>1,5</i>	<i>1,6</i>	<i>1,7</i>	<i>1,8</i>	<i>1,9</i>	<i>2,0</i>
Субсидия НПЗ	682,9	546,8	328,1	131,2	26,2	0,0
<i>% ВВП</i>	<i>0,8</i>	<i>0,7</i>	<i>0,4</i>	<i>0,2</i>	<i>0,0</i>	<i>0,0</i>
«Эволюционная» составляющая прироста (макроусловия)	261,9	436,4	523,3	649,4	768,0	886,3
<i>% ВВП</i>	<i>0,3</i>	<i>0,5</i>	<i>0,7</i>	<i>0,8</i>	<i>1,0</i>	<i>1,1</i>
Итоговый эффект от налогового манёвра	241,2	321,4	513,8	666,1	730,2	716,2
<i>% ВВП</i>	<i>0,3</i>	<i>0,4</i>	<i>0,6</i>	<i>0,8</i>	<i>0,9</i>	<i>0,9</i>

Источник: расчёты авторов на основе данных ЦДУ ТЭК, Росстат, ФТ

Предлагаемые варианты ИЭП (вариант 2 и вариант 3) реформы будут способствовать модернизации нефтеперерабатывающих заводов (НПЗ), увеличению глубины переработки нефти и изменению структуры производимых нефтепродуктов в сторону расширения доли светлых фракций, либо к закрытию неэффективных убыточных производств. При этом вводится паушальная субсидия всем НПЗ, позволяющая пройти переходный период после единовременной отмены экспортной пошлины на нефть и модернизировать производство. Даже с учётом такой субсидии манёвр увеличивает объем поступлений в бюджет от нефтяной и нефтеперерабатывающей отрасли. Также стоит отметить, что первый предлагаемый вариант (вариант 2) сохраняет ставку акциза на нефтепродукты на уровне 2018 г. за счёт которого происходит пополнение региональных бюджетов. В случае реализации второго варианта (вариант 3) невозможна ситуация переноса налогового бремени на конечного потребителя продукции отрасли нефтепереработки.

4 СМЕЩЕНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В СТОРОНУ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ

4.1 ПЕРСПЕКТИВЫ ОТМЕНЫ ЛЬГОТНОЙ СТАВКИ НДС

В настоящее время применение льготных ставок НДС в международной налоговой практике связано с желанием государства простимулировать потребление льготированных товаров и услуг в целях улучшения общественной полезности (что можно сказать про общественный транспорт и печатную продукцию), а также для решения социальных задач – снижения цен на базовые блага (продукты питания, лекарства, детскую одежду и др.). При этом список облагаемых льготными ставками товаров и услуг практически одинаков для различных государств.

Тем не менее, введение единой ставки по НДС вместо существующих ставок 10 и 18% способствовало бы упрощению администрирования данного налога. В частности, это позволило бы не только упростить декларацию по НДС и отказаться от раздельного учета операций, облагаемых по данным ставкам, но и сократить существующие перекосы в экономике вследствие поддержки отдельных видов деятельности за счет косвенных регуляторов.

Если отменить льготную ставку, перейдя к единой ставке 18%, то ожидается увеличение налоговых поступлений на 0,3% ВВП. Однако это приведет к росту цен на товары, в отношении которых сейчас действует льготная ставка 10%, что негативно отразится на лицах и низкими доходами. Чтобы избежать негативных социальных последствий требуется предусмотреть государственные субсидии в отношении товаров и услуг первой необходимости малоимущих, что несколько снизит выгоду бюджета от перехода к единой ставке НДС.

Согласно действующему законодательству можно выделить 4 группы товаров, которые облагаются НДС по ставке 10% (ст. 164 НК РФ):

- 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.

Расчёты показывают, что отмена льготной ставки по НДС приводит к росту налоговых поступлений ещё на 0,3% ВВП, однако это грозит ростом цен на продукты питания и медикаменты, что приведет к ухудшению положения лиц с низкими доходами.

С учетом международной распространенности льготной ставки для рассматриваемых категорий товаров, представляется целесообразным с позиции повышения нейтральности и справедливости налогообложения в целом, а также упрощения администрирования НДС и возможности обеспечить дополнительные поступления в бюджет рассмотреть вариант заметного сокращения перечня наименований продовольственных и детских товаров. Основная сложность видится в том, на основании каких критериев следует определить, от каких именно наименований товаров стоит отказаться – в ЕС везде разные блага (исторические и прочие обстоятельства). При этом вопрос введения субсидий для наименее обеспеченных категорий потребителей можно отдельно не рассматривать (эти товары учитываются в числе товаров первой необходимости или в перечне благ потребительской корзины, используемой для расчета прожиточного минимума), а обсуждать этот вопрос в рамках общего подхода к борьбе с бедностью за счет мер социальной защиты по принципу нуждаемости.

4.2 СЦЕНАРИИ НАЛОГОВЫХ МАНЕВРОВ С ПОВЫШЕНИЕМ НДС

В числе нескольких вариантов рассматривается возможность налогового маневра между налогом на прибыль организаций (далее – НПО) и НДС, заключающемся в снижении ставки НПО с одновременным повышением НДС. Обычным ограничением является бюджетная нейтральность: снижение поступлений налога на прибыль должно быть компенсировано ростом поступлений НДС. Благодаря этому можно простимулировать развитие бизнеса, а также стабилизировать доходы бюджета, поскольку сборы НДС в долях ВВП менее волатильны, чем сборы налога на прибыль, а также НДС более удобен в администрировании.

Пусть снижение ставки налога на прибыль до 15% компенсируется распределением дополнительных сборов федерального бюджета от увеличения ставки НДС на 2 процентных пункта в бюджеты субъектов РФ пропорционально их численности населения так, чтобы общая сумма распределяемого НДС равнялась сумме выпадающих доходов из-за понижения ставки НПО.

В этом случае, как показывает наш расчёт, почти все регионы оказываются в выигрыше, кроме одиннадцати относительно благополучных. В число последних входят: Москва, Санкт-Петербург, Ленинградская область, Мурманская область, Липецкая область, Татарстан, Магаданская область, Чукотский ОА, а также Тюменская область с Ханты-Мансийским АО и Ямало-Ненецким АО.

Компенсация снижения НПО бюджетно-нейтральным повышением НДС и последующим перераспределением дополнительных доходов от НДС в региональные бюджеты пропорционально населению субъектов федерации приводит к выравниванию бюджетной обеспеченности. Недостатком данного сценария является повышение централизации бюджетной системы.

Снижение ставки НПО в рамках рассмотренных сценариев не оказывает существенного влияния на экономический рост. Хотя ожидается рост прибыли организаций в пределах 1%, расширение экономической активности возможно только при сопутствующем снижении административных барьеров и повышении привлекательности институциональной среды.

С другой стороны, проведенная оценка последствий фискальной девальвации, предполагающей повышение НДС за счет снижения страховых взносов, также показывает низкую макроэкономическую эффективность данной меры. Сценарий с повышением ставки НДС до 22% при одновременном снижении ставок страховых взносов до 22%, который сохраняет доходы бюджета на неизменном уровне, теоретически может способствовать выводу из теневого сектора значительной части фонда оплаты труда и создать преимущества для экспортеров.

Тем не менее, численные оценки показывают, что положительные последствия данных изменений не окажут существенного влияния на теневой сектор и экономику в целом (оценка прироста ВВП менее 1%), зато приведет к ускорению инфляции (на 3 процентных пункта) и нарушит обещание стабильности налоговых условий. Хотя налоговый маневр между НДС и налогом на прибыль предпочтительнее, неизбежен вывод, что такие налоговые маневры несут больше издержек, чем возможных выгод.

В число негативных последствий повышения НДС входят:

1. *Повышение потребительских цен.* Несмотря на то, что налогоплательщиками НДС согласно законодательству считаются продавцы (юридические лица), фактически весь груз НДС ложится на плечи конечных потребителей, поскольку вся сумма НДС закладывается в цену товара. Иными словами, любое увеличение НДС

приведет к ускорению инфляции и снижению реальных доходов граждан, с соответствующими социальными и политическими последствиями.

2. *Уклонение от налогов.* В теории доказана прямая зависимость между повышением ставки налога и снижением уровня его собираемости. Предпринятые в последние годы Минфином и ФНС меры по увеличению собираемости НДС, принесли позитивные результаты. При повышении ставок НДС нельзя не учитывать риск активизации теневых схем по уходу от налогов, который нивелирует достигнутые результаты. Стоит также отметить, что собираемость зависит от того, насколько полно используется налоговая база, для чего следует либо минимизировать существующие освобождения по НДС (сейчас – более 60 оснований для освобождения), либо решить вопрос о применении единой ставки налога (с отменой 10-процентной льготной ставки), а также от качества контрольной работы налоговых органов и иных мер по сокращению размера теневого сектора экономики. Повышение собираемости возможно только путем совместного решения этих вопросов.

Таким образом, предполагаемый выход из тени заработной платы может и не состояться, а вероятность риска снижения собираемости НДС вполне реальна.

3. *Налоговая конкуренция.* Известные примеры налоговой конкуренции по уровню НДС между наиболее крупными странами отсутствуют. Действующая ставка НДС в России соответствует средневропейскому уровню налога (17,5%) и близка к тем, которые применяются в странах – основных торговых партнерах РФ из стран дальнего зарубежья. Ставка НДС 12% и ниже применяется лишь в 6 странах ОЭСР (Японии, Канаде, Австралии, Новой Зеландии, Швейцарии и Корее) и Казахстане. Повышение ставки НДС не только ухудшит условия ведения бизнес в приграничных территориях, но и будет являться «защитной» мерой от импорта, что в условиях достаточно высокой зависимости от него несет в себе ряд рисков, в том числе технологического отставания.

4. *НДС и спецрежимы.* Повышение ставки НДС приведет к удорожанию себестоимости производства у организаций, находящихся на специальных налоговых режимах (ЕСХН, УСН, ЕНВД), так как, не будучи плательщиками НДС, они вынуждены входящий НДС не принимать к вычету, а учитывать в стоимости приобретаемых товаров, работ, услуг. Соответственно, чем более материалоемким является вид деятельности, тем более значимым является эффект от повышения ставки НДС для организаций, применяющих спецрежимы.

5 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

5.1 ДОБРОВОЛЬНОЕ ВКЛЮЧЕНИЕ В НДС-ОБОРОТ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ ЕДИНОГО НАЛОГА (УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)

Переход на упрощенную систему налогообложения дает налогоплательщикам целый ряд преимуществ. Этот налоговый режим позволяет не только исчислять налог с доходов (прибыли) по более низким налоговым ставкам, но и упрощает сам порядок его исчисления, а также дает освобождение от необходимости перечислять в бюджетную систему ряд налоговых платежей, одним из которых является налог на добавленную стоимость. Однако для отдельных налогоплательщиков освобождение от уплаты данного налога ведет к ухудшению конкурентных позиций, вследствие чего выдвигаются предложения о предоставлении предприятиям и предпринимателям, перешедшим на «упрощенку», права самим выбирать, быть им плательщиками НДС или пользоваться освобождением от его уплаты. Несмотря на преимущества такого порядка, целесообразность его установления не является очевидной.

Во-первых, изменение правил применения упрощенной системы в части НДС приведет к усложнению налогового администрирования, поскольку появятся дополнительные категории налогоплательщиков, а именно: лица, применяющие упрощенную систему с уплатой НДС, и лица, применяющие этот режим пользуясь освобождением. Потребуется ведение реестра данных лиц, в том числе своевременное внесение в него изменений, одновременно возрастут риски злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, что в совокупности приведет к росту издержек налоговых органов.

Во-вторых, в России помимо упрощенной системы налогообложения действуют другие специальные налоговые режимы; условия перехода на каждый из них при этом не совпадают. Введение опции выбора относительно статуса плательщика НДС только в рамках упрощенной системы нарушит справедливость налогообложения по отношению к лицам, применяющим другие налоговые режимы, и исказит нейтральность налоговой системы, сделав эти другие режимы гораздо менее интересными для налогоплательщиков, а, значит, менее эффективными. При этом установление как единых, так и отличающихся условий добровольного включения в НДС-оборот при множественности специальных налоговых режимов с практической точки зрения несет в себе больше недостатков, чем преимуществ.

В-третьих, упрощенную систему сегодня могут применять предприятия с выручкой до 150 млн руб. Введение для таких предприятий дополнительных преимуществ в виде возможности выбирать уплату НДС или освобождение с учетом специфики деятельности нарушит нормальные условия конкуренции, поскольку уровень благоприятности налоговых условий станет чрезмерно высоким по сравнению с остальными малыми предприятиями, которые на упрощенную систему перейти не могут.

Также необходимо учитывать, что проблема ухудшения конкурентных позиций актуальна не для всех лиц, применяющих упрощенную систему, потому что многие из них работают с конечным потребителем продукции (населением). Кроме того, предприятия с высокой долей добавленной стоимости больше заинтересованы именно в освобождении от уплаты НДС. В свою очередь уплата НДС может быть причиной роста цен.

Следовательно, введение института добровольной уплаты НДС по отношению к упрощенной системе налогообложения не будет правильным решением.

5.2 СМЯГЧЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ ПЕРЕХОДА С УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОБЩИЙ НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ

В течение последних нескольких лет развитие упрощенной системы налогообложения идет по пути расширения сферы действия этого налогового режима и увеличения масштаба предоставляемых в его рамках налоговых льгот. В результате переход на общий налоговый режим после применения упрощенной системы налогообложения, при которой можно уплачивать единый налог с доходов по ставке 1 процент, а с прибыли по ставке 5 процентов, может приводить к резкому «скачку» налоговой нагрузки. Одновременно сама возможность утраты права применения этого режима создает у отдельных налогоплательщиков мотивацию искусственно сдерживать рост своего бизнеса, с тем чтобы оставаться в поле налоговых льгот. Следовательно, актуальной является задача смягчения условий перехода с упрощенной системы налогообложения на общий налоговый режим.

Это значит, что налоговую нагрузку следует дифференцировать в зависимости от масштабов деятельности налогоплательщика так, чтобы снижение его доходов сопровождалось уменьшением налоговой нагрузки и наоборот. Соответственно данный шаг предполагает установление для лиц с определенным интервалом доходов таких ставок налога на доходы (прибыль), которые будут выше по отношению к лицам

с доходами ниже этого интервала. С практической точки зрения механизм дифференциации налоговой нагрузки может быть установлен одним из трех способов: путем введения еще одного специального налогового режима, аналогичного упрощенной системе (применяемого теми, у кого более высокие доходы, и с более высокими ставками единого налога), на основе градации основной ставки налога на прибыль организации либо градации текущих ставок единого налога внутри упрощенной системы налогообложения. В действительности наиболее эффективным и рациональным является только один способ – тот, который основан на градации ставок единого налога, уплачиваемого при упрощенной системе налогообложения.

Исходя из этого, целесообразно провести дифференциацию ставок единого налога по такому критерию, как уровень доходов налогоплательщика. При этом более высокие ставки целесообразно установить в интервале доходов от 60 до 150 млн руб., т.е. выделить в налоговых целях ту часть предприятий, которые при наличии значительных оборотов денежных средств получили возможность применять упрощенную систему налогообложения с 1 января 2017 года. Установление более высокой налоговой нагрузки не обязательно означает увеличение действующих ставок единого налога (6 процентов для доходов и 15 процентов для прибыли), но может предусматривать их фиксацию на максимально возможном уровне при понижении ставок для лиц с доходами ниже 60 млн руб. и (или) более низкой величины. То есть для дифференциации ставки единого налога может быть использовано несколько значений доходов для более точной настройки налоговой нагрузки в зависимости от уровня доходов.

Преимущества данной меры состоят в том, что ее реализация не затронет общий налоговый режим, но одновременно обеспечит введение механизмов плавного изменения (увеличения) налоговой нагрузки в том интервале доходов, который уже фактически закреплён в главе 26.2 НК РФ, что даст возможность избежать субъективности при выборе как нижней, так и верхней границ этого интервала.

5.3 НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ ДЛЯ МИКРОБИЗНЕСА И САМОЗАНЯТЫХ ЛИЦ

Микропредприятия, в отличие от малых и средних предприятий, более подвижны (как в пространстве, так и в смысле жизненного цикла), ограничены в ресурсах, наименее заинтересованы в соблюдении бюрократических формальностей и имеют наименьшие перспективы для роста. Микробизнес (включая самозанятых) – это не столько бизнес, которому характерна экспансия и максимизация прибыли,

сколько вид активности граждан. Их деятельность по сути является внутренне мотивированной альтернативой работы в крупной компании.

В российских реалиях экономически целесообразным является определение микробизнеса как предприятий и индивидуальных предпринимателей с числом сотрудников не более 10 человек и годовой выручкой не более 10 млн руб. Применение патентной системы в нынешнем ее виде следует распространить и ограничить указанным множеством предприятий и ИП (с учетом других требований ст. 346.12 НК РФ). Для них также является разумным применение практики ЕНВД, в том числе совершенствование конкретных параметров патентов (прежде всего сумм налога, которые необходимо заплатить в зависимости от числа работников и располагаемых средств производства) с использованием опыта применения натуральных величин для расчета налога.

При этом перечень видов деятельности, доступных для применения патента, следует расширять; этот перечень должен быть единым для всех регионов страны без возможности его изменения властями субъекта Федерации. У региональных властей должны остаться полномочия устанавливать ставки и льготы в рамках Налогового кодекса. В случае применения схемы УСН «доходы минус расходы» (особенно в тех сферах, в которых не введен патент) следует допустить упрощенное подтверждение понесенных расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Для лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью индивидуально, в том числе совместно с членами семьи, но без привлечения других наемных работников, в Налоговом кодексе следует ввести понятие самозанятых и установить для них следующие правила:

- самозанятым необходимо встать на учет в налоговом органе по месту жительства (возможно, при посредничестве местной администрации);
- самозанятые лица должны ежегодно подавать декларацию о доходах (или о доходах и расходах), связанных с предпринимательской деятельностью;
- самозанятые платят налоги согласно выбранной системе налогообложения (УСН «доходы», УСН «доходы минус расходы» или патенту); при выборе схемы «доходы минус расходы» следует применять упрощенное подтверждение расходов.

То есть, самозанятые должны вести деятельность фактически по правилам для индивидуальных предпринимателей, но без необходимости регистрировать ИП.

Предлагаемые решения разграничат микробизнес, с одной стороны, и малый и средний бизнес, с другой стороны, отражая особенности их функционирования и потребности в различных подходах к налоговому администрированию.

В результате налоги на микробизнес и самозанятых можно будет передать в местные бюджеты, оставив регионам собственно малый и более крупный бизнес, что с одной стороны приведет к росту собственных доходов местного самоуправления (а значит, самостоятельности), с другой стороны – заинтересует местные власти контролировать микропредприятия и самозанятых. Такой контроль будет намного адекватнее, чем со стороны региональных органов и будет способствовать сокращению неформальной экономики, улучшению условий для ведения предпринимательской деятельности и расширению налоговой базы.

5.4 НОВЫЙ ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ

Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 290-ФЗ вносит существенные изменения в закон «О применении контрольно-кассовой техники». Согласно новым требованиям кассовый чек (бланк строгой отчетности) формируется в электронном виде и отправляется в обязательном порядке оператору фискальных данных, а также покупателю по его требованию. Новые правила позволят упростить регистрацию и перерегистрацию ККТ, улучшить контроль за применением ККТ и полнотой учета выручки, снизят объем «теневого» оборота. В настоящее время зарегистрировано 290 тыс. пользователей (из них около 100 тыс. ИП), 1 млн единиц ККТ. Разработано 84 модели (две из них – специально для Интернет-торговли). 44% – без признаков, 33% – для работы с подакцизными товарами, 1% – для расчетов в сети Интернет. 47% единиц ККТ приходится на Москву, далее Санкт-Петербург и Краснодарский край.

Вместе с тем представители бизнес-сообщества заявляют, что одновременные дополнительные издержки для приведения ККТ к требованиям закона существенны: от 6 тыс. руб. на модернизацию и от 30 тыс. руб. на замену каждого из применяемых 2,5 млн. кассовых аппаратов. Ежегодная плата за обслуживание ККТ (включая оплату услуг оператора фискальных данных и обслуживание электронной подписи) может перевесить снижение административных издержек. По их мнению, необходим длительный переходный период на установку оборудования и обучения персонала работе с ним. Также для компенсации единовременных издержек может понадобиться налоговый вычет.

По оценкам Минфина единовременные минимально возможные затраты субъектов предпринимательской деятельности по приведению бизнес-процессов в соответствие с требованиями закона составят около 156 млрд. руб. Если будет предоставлен налоговый вычет на замену ККТ в размере 18 тыс. руб. на каждый аппарат, то суммарная компенсация из бюджета составит около 45 млрд. руб. Обслуживание системы приведет к дополнительным затратам для бизнеса порядка 40 млрд. руб. в год.

6 ТЕРРИТОРИИ С ОСОБЫМ НАЛОГОВЫМ РЕЖИМОМ

6.1 ОСОБЫЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ЗОНЫ

Эффективность функционирования особых экономических зон, несмотря на их большое количество, далеко не очевидна. И хотя в совокупности, т.е. исходя из сводных показателей¹, они достаточно успешны (так, на их территории по состоянию на 31 декабря 2016 года зарегистрировано 525 резидентов; создано 21,2 тыс. рабочих мест [11]), в разрезе каждой отдельной зоны ситуация довольно противоречива, и поэтому рассматривать результативность территорий с этим правовым статусом необходимо в разрезе типов ОЭЗ.

К настоящему времени в России создано 10 промышленно-производственных зон, при этом: 3 ОЭЗ показывают положительные результаты функционирования, имеют экономически устойчивое положение и относятся к числу эффективных территорий: «Алабуга» в Республике Татарстан, «Липецк» в Липецкой области, «Тольятти» в Самарской области; 5 ОЭЗ выходят на стадию развития либо находятся на начальной стадии развития, но сумели привлечь инвесторов и обладают потенциалом роста эффективности: «Моглино» в Псковской области, «Калуга» в Калужской области, «Лотос» в Астраханской области, «Ступино Квадрат» в Московской области, «Узловая» в Тульской области; 2 ОЭЗ показывают отрицательные результаты функционирования: ОЭЗ «Владивосток» в Приморском крае, не имея ни одного резидента, не развивается; «Титановая долина» в Свердловской области функционирует неэффективно.

Общее количество ОЭЗ технико-внедренческого типа в России является относительно небольшим (менее десяти), причем решение о создании большинства из них было принято еще в 2005 году, и с тех пор новые особые экономические зоны этого типа практически не создавались. Состав технико-внедренческих зон в целом остается стабильным. Все из них показывают высокие результаты функционирования.

Особые экономические зоны туристско-рекреационного типа, которых к настоящему времени насчитывается около десятка, в своем большинстве неэффективны. Только в Карачаево-Черкесской Республике зона туризма нормально функционирует, а остальные либо не развиваются, либо имеют недостаточно хорошие показатели, чтобы считаться эффективными. В рамках этого типа ОЭЗ остро стоит

¹ Оценку эффективности функционирования особых экономических зон ежегодно проводит Минэкономразвития России.

проблема слабого развития инфраструктуры, необходимой для привлечения инвесторов.

К портовому типу в России относится только одна особая экономическая зона «Ульяновск» в Ульяновской области, созданная на базе расположенного там аэропорта. Ее нельзя отнести к эффективно функционирующим территориям, но, с другой стороны, в настоящее время наблюдается тенденция роста эффективности данной ОЭЗ.

Принимая во внимание данные факты, нельзя исключать вероятность повторной оптимизации количественного состава особых экономических зон, впервые проведенной по решению Правительства России в 2016 году [12]. В этих целях целесообразно формировать перечень особых экономических зон с признаками, по которым их существование при неизменности ситуации может быть прекращено досрочно, имея в виду отсутствие резидентов по истечении трех лет после создания особой экономической зоны. Это позволит своевременно ликвидировать особый правовой и налоговый режим деятельности на территориях, не ставших интересными для инвесторов. На сегодняшний день в перечень ОЭЗ, которые могут прекратить свое существование досрочно в ближайшее время, уже можно включить: промышленно-производственную зону на территории Приморского края и туристско-рекреационные зоны в Кабардино-Балкарской Республике, Республике Ингушетия и Республике Дагестан.

6.2 ИНЫЕ ТЕРРИТОРИИ / ПРОЕКТЫ С ОСОБЫМ НАЛОГОВЫМ РЕЖИМОМ

Помимо особых экономических зон в России за последние годы появилось немало других форм налоговой поддержки территорий: территории опережающего социально-экономического развития, свободный порт Владивосток, региональные инвестиционные проекты, включая «гринфилды» и специальные инвестиционные контракты. Вначале расширение практики налогового благоприятствования в границах отдельных территорий преследовало цель активизации инвестиционной деятельности в регионах Дальнего Востока, для чего был сформирован особый налоговый режим в отношении региональных инвестиционных проектов, реализуемых с целью создания новых производств на территории указанных регионов. Затем с этой же целью в российском правовом поле появились территории опережающего социально-экономического развития, а также свободный порт Владивосток. Однако на этом процесс увеличения количества налоговых режимов,

действующих в границах отдельных территорий, не прекратился, и в рамках созданного механизма отбора региональных инвестиционных проектов налоговые льготы стали предоставляться в любом регионе страны. Получив возможность использовать льготы при осуществлении инвестиций за пределами Дальневосточного федерального округа, инвесторы отчасти потеряли стимулы к тому, чтобы вкладывать свои средства в границы именно этой территории страны. Одновременно был снижен экономический эффект от создания территорий опережающего развития.

К настоящему времени ошибочность такой масштабной практики предоставления налоговых льгот уже признана, однако вернуть ситуацию в прежнее русло простой отменой недавно введенных налоговых льгот невозможно ввиду рисков потерять доверие инвесторов и нарушить стабильность налоговой системы. В этих условиях первостепенной задачей является проведение ежегодного мониторинга эффективности функционирования альтернативных особым экономическим зонам механизмов поддержки территорий, в том числе на предмет востребованности налоговых льгот, с тем чтобы в случае неэффективности того или иного механизма прекратить его использование.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Российская налоговая система в настоящее время фактически находится на развилке путей своего дальнейшего развития. От того, какие шаги в области налогов и налогообложения будут сделаны государством, зависит не только эффективность налоговой системы, но и стабильность бюджетной системы, образующими вместе фундамент национального благополучия. На сегодняшний день обсуждается много инициатив по изменению законодательства о налогах и сборах, и предлагаются разные, альтернативные решения. В данной работе авторы попытались представить свое видение относительно тех направлений будущего развития налоговой системы, которые позволят наилучшим образом преодолеть текущие экономические проблемы, которые в принципе могут решаться с помощью налогов. Исходя из объективной оценки положительных и отрицательных сторон каждого направления был предложен комплекс мер. При этом, по мнению авторов, научная задача совершенствования налоговой системы не может быть сведена лишь к разработке рекомендаций что-либо изменить. Не каждый вопрос должен обязательно решаться в пользу отказа от действующего порядка исчисления и уплаты того или иного налога. Такой подход был бы односторонним и игнорировал тот факт, что отечественная налоговая система, как и прежде, остается простой, и должным образом выполняет свою фискальную функцию. Следовательно, на современном этапе важно одновременно и определять пути трансформации, и выявлять то, что должно остаться без изменений – чтобы налоговая система не утратила свои нынешние возможности. Это также составляет суть рекомендаций.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

- 1 Отчет Правительства Российской Федерации о результатах его деятельности за 2008 год // Российская газета [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://rg.ru/2009/04/06/putin-duma.html>
- 2 Постановление Правительства РФ от 19.09.2017 № 1119 «Об установлении величины прожиточного минимума на душу населения и по основным социально-демографическим группам населения в целом по Российской Федерации за II квартал 2017 г.» // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]
- 3 Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов (одобрены Правительством РФ 01.07.2014) // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]
- 4 Личный кабинет налогоплательщика // ФНС России [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://lkfl.nalog.ru/lk/>
- 5 Third Party Reporting Arrangements and Pre-filled Tax Returns: The Danish and Swedish Approaches // Forum on Tax Administration, OECD, 2008 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/administration/39948012.pdf>
- 6 Tax Administration Guidance & Information Series // Forum on Tax Administration, OECD, 2013 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.oecd.org/ctp/administration/List-of-publications.pdf>
- 7 Федеральный закон «О государственной кадастровой оценке» от 03.07.2016 N 237-ФЗ // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]
- 8 International Association of Assessing Officers (2013). Standard on Ratio Studies [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaao.org/media/standards/Standard_on_Ratio_Studies.pdf
- 9 Пресс-конференция «О выявлении незарегистрированных объектов недвижимости в Московской области и о необходимости оформления на них прав собственности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pressmia.ru/pressclub/20170207/951406135.html>
- 10 Minnesota Taxpayers Association (2017). 50-State Property Tax Comparison Study For Taxes Paid in 2016, Saint Paul, Minnesota
- 11 Отчет о результатах функционирования особых экономических зон за 2016 год и за период с начала функционирования особых экономических зон [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://economy.gov.ru/minec/about/structure/deposobeczone/2017030704>
- 12 Постановление Правительства РФ от 28.09.2016 № 978 «О досрочном прекращении существования особых экономических зон» // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]