

## Глава 5.

### Налоговая политика

#### ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

- Сочетание высокого уровня текущих расходов и высокой зависимости доходов от конъюнктуры мировых рынков сырья задает рамки низкой маневренности налоговой системы.
- Специфическими факторами риска в среднесрочной перспективе являются также одновременное снижение объема рентных поступлений и рост бюджетной нагрузки в связи со старением населения.
- Достижение бюджетной сбалансированности за счет повышения ставок налогов окажет негативное влияние на экономический рост. Для повышения эффективности налоговой системы и достижения наименьшего негативного эффекта для развития экономики следует сокращать налоговую нагрузку на труд и капитал, увеличивая налоговую нагрузку на потребление (акцизы на табак и алкоголь, налог на недвижимость). Кроме того, существуют значительные резервы увеличения поступлений за счет более полного изъятия сырьевой ренты.
- Предпочтительным выглядит выбор в пользу повышения нейтральности налоговой системы. Вместе с тем следует сохранить специальные налоговые режимы для малого бизнеса, а также повысить дифференциацию налоговых изъятий для стимулирования развития нефте- и газо-добычи на месторождениях с различным уровнем затрат.
- Следует усилить роль таможенно-тарифного регулирования как инструмента торговой и промышленной политики.
- Необходимо радикальное упрощение и улучшение налогового и таможенного администрирования.

## 1. ТЕКУЩАЯ СИТУАЦИЯ, ПРОБЛЕМЫ, РИСКИ И ВЫЗОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Налоговая система формирует базу государственных расходов и в то же время — систему сигналов экономическим агентам, оказывающих значительное влияние на их экономическую активность и в конечном счете — на темпы и качество экономического роста. Таким образом, оптимум налоговой политики — такой уровень и конфигурация налогового бремени, которые позволяют поддерживать стабильность государственных финансов и вместе с тем оказывают наименьшее негативное влияние на экономический рост.

В настоящее время можно говорить о следующих мировых тенденциях в сфере налогообложения. Ставки прямых налогов снижаются. Так, средняя ставка налога на доходы корпораций 17 стран ОЭСР в 1990 г. составляла 41,8%, в 1997 г. — 38,3%, а в 2006 г. — уже 30,8%. В 2007–2011 гг. ставки данного налога не столь значительно, но продолжали снижаться. При этом ставки косвенных налогов растут. В частности, в последнее десятилетие во многих странах были увеличены ставки налога на добавленную стоимость (Бельгия, Германия, Италия, Япония, Нидерланды, Норвегия, Швейцария и др.) Более высокие ставки налогов на потребление и более низкие ставки налогов на труд и капитал позволяют повысить конкурентоспособность национальной экономики.

В области налогового администрирования следует отметить упрощение процедур с помощью внедрения информационных технологий, переход к выборочным проверкам налогоплательщиков на основе оценки рисков, усиление контроля за трансграничными операциями и развитие информационного обмена между налоговыми органами разных стран.

В развивающихся странах высокая налоговая нагрузка не позволяет достичь конкурентных преимуществ, компенсирующих технологическое и институциональное отставание, и в конечном итоге консервирует неразвитость рынков, их слабую включенность в мировую торговлю и международное разделение труда.

В России выполнение функций налоговой системы осуществляется в условиях высокой зависимости поступающих доходов не только от циклов экономической активности (как во всех странах с рыночной экономикой), но и от текущей конъюнктуры мировых рынков сырья и энергоносителей.

Структура российской экономики (в отраслях ТЭКа производится до 9% ВВП) и сырьевая ориентированность экспорта (2/3 экспорта приходится на отрасли ТЭКа) предопределяет то, что доля нефтегазовых доходов в доходах федерального бюджета в 2011 г. составила 49,6%. При этом необходимо учитывать, что, согласно методике Минфина России, только два налога формируют нефтегазовые доходы бюджета: НДС и экспортные пошлины, тогда как на практике поступления иных налогов также зависят от цен на углеводородное сырье. Одной из задач налоговой системы в этих условиях является снижение рисков для доходной части бюджета в связи с возможными конъюнктурными колебаниями.

Кроме описанного выше системного фактора риска, связанного с зависимостью от конъюнктуры цен, в ближайшее десятилетие налоговая система России столкнется с масштабными вызовами, которые обусловлены необходимостью адаптации к процессу старения населения и предстоящему автономному падению доходов бюджета в связи с удорожанием добычи нефти и газа на новых месторождениях, которое может составить до 2,5% ВВП.

В последние годы уровень расходов бюджета увеличивался. При сохранении тенденции к увеличению обязательств в сфере пенсионного обеспечения и национальной обороны может возникнуть необходимость увеличения налоговой нагрузки, что негативно скажется на перспективах экономического роста.

Ответом на указанные выше вызовы должно стать ограничение роста и снижение расходов бюджета (см. главу 4 «Бюджетная и денежная политика, макроэкономические параметры и развитие российской экономики»), что позволило бы стабилизировать налоговую систему и способствовало бы решению задачи увеличения темпов роста экономики. Однако принятый в настоящее время уровень расходных обязательств по многим причинам не будет, скорее всего, существенно снижен в ближайшие годы. Кроме того, существует риск введения дополнительных налоговых льгот, мотивированных задачами модернизации,

что, по сути, означает дополнительные расходы бюджета в виде недополученных налогов.

Бессистемное расширение налоговых льгот без всесторонней оценки их потенциального влияния на доходы бюджета, качественных характеристик налоговой системы и экономической активности также является угрозой макроэкономической стабильности. В последние годы наметилась тенденция к расширению перечня налоговых льгот и освобождений по основным налогам. Налоговый кодекс был дополнен значительным числом новых положений, устанавливающих налоговые льготы. Кроме того, в налоговом законодательстве сохраняются льготы и освобождения, имеющие узкий, практически индивидуальный характер.

Налоговое администрирование является одним из значимых факторов, оказывающих влияние на деловую активность и экономический рост. За последние годы достигнуты определенные результаты по повышению качества налогового администрирования, вместе с тем работу в этом направлении следует продолжать.

В целом можно выделить следующие основные вызовы для российской налоговой системы:

- 1) высокая зависимость бюджетных доходов от текущей конъюнктуры мировых рынков сырья и энергоносителей, угроза несбалансированности расходной и доходной части бюджета в случае колебаний цен снижает гибкость налоговой системы;
- 2) высокий уровень бюджетных расходов, угроза дальнейшего их роста в краткосрочной перспективе, не позволяющая снижать налоговое бремя и создающая давление в пользу их повышения;
- 3) рост социальных обязательств в связи с неблагоприятным демографическим трендом и несбалансированностью пенсионной системы;
- 4) неравномерное распределение налоговой базы и налоговых доходов по территориям;
- 5) недостатки налогового администрирования, использование его в целях коррупции и в качестве инструмента конкурентного и политического давления, в результате, система налогового администрирования оказывается не нейтральной к экономическим агентам, что негативно сказывается на качестве делового климата.

## 2. ОСНОВНЫЕ СЦЕНАРИИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Нами рассматриваются два основных сценария в области бюджетной и налоговой политики: *негативный* и *базовый*. *Негативный сценарий* предполагает необходимость повышения налоговой нагрузки на экономику в связи с задачей балансирования бюджета. При реализации данного сценария меры налоговой политики будут направлены на решение проблемы финансирования растущих расходов бюджета. При сохранении существующей структуры налоговой системы будет происходить повышение ставок тех или иных налогов, в том числе возврат с 2014 г. к ставке страховых взносов 34%, а также несистематическая (разовая) инвентаризация и оптимизация предоставления налоговых льгот. Этот сценарий оценивается в целом как негативный в отношении его вероятного влияния на экономический рост.

*Базовый сценарий* предполагает повышение предсказуемости и стабильности налоговой системы за счет мер, отвечающих на указанные выше вызовы, что способно оказать положительное влияние на инвестиционный климат и экономическое развитие. Кроме того, предполагается движение в направлении децентрализации налоговых поступлений.

Условием реализации данного сценария является изменение структуры расходов бюджета (см. главу 4 «Бюджетная и денежная политика, макроэкономические параметры и развитие российской экономики»), проведение системной пенсионной реформы (см. главу 6 «Реформа пенсионной системы»), комплексное решение задач, связанных с улучшением качественных характеристик налоговой системы, включая простоту администрирования и исполнения налогового законодательства.

В качестве еще одного сценария развития налоговой системы рассматривается также *сценарий ее реформирования на основе отмены экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты*. Отмена экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты повлечет комплексную перестройку налоговой системы с ростом НДПИ и возможным снижением ставок прямых налогов (подробнее см. ниже).

В целом снижение общего уровня налоговой нагрузки на российскую экономику представляется возможным только при реализации мер, которые выходят за рамки собственно налоговой

политики. Это прежде всего снижение уровня бюджетных расходов и бюджетных обязательств, а также принятие жесткого бюджетного правила, ограничивающего финансирование расходов за счет рентных поступлений от торговли энергоносителями.

Однако, поскольку соответствующие меры требуют выполнения ряда (в том числе институциональных) условий, сценарии, предполагающие, соответственно, отмену экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты и снижение общего уровня налоговой нагрузки на российскую экономику, не рассматриваются в качестве основных. Вместе с тем необходимость обеспечения конкурентоспособности российской юрисдикции в рамках интеграционных процессов на территории СНГ, возможно, заставит вернуться к этому вопросу в обозримом будущем.

### **3. ЦЕЛИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И СООТВЕТСТВУЮЩИЕ МЕРЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ**

Можно обозначить следующие цели реформирования российской налоговой системы:

1. Сбалансированность бюджета.
2. Повышение справедливости и эффективности, стимулирующей роли налогообложения.
3. Развитие фискального федерализма.
4. Совершенствование налогового и таможенного администрирования.
5. Совершенствование таможенно-тарифного регулирования.

В связи с этим целесообразно реализовать следующие меры в области налоговой политики.

#### **Цель 1. Сбалансированность бюджета**

С учетом предстоящего в ближайшие годы автономного падения доходов бюджета в связи со снижением доли нефте- и газодобычи (2,5% ВВП) и целесообразностью увеличения расходов на образование, здравоохранение и инфраструктуру (4% ВВП), запланированное сокращение расходов на оборону, правоохранительную деятельность и субсидии экономике (2% ВВП) мо-

жет оказаться недостаточным для достижения безопасного уровня бюджетной сбалансированности. Вместе с тем выбор в пользу повышения налогов (например, увеличения ставки НДС до 20% или увеличения ставки налога на доходы физических лиц до 15–17% с сохранением плоской шкалы) окажет негативное влияние на экономическое развитие: снизит доверие инвесторов и экономических агентов к политике правительства; кроме того, возможно сокращение темпов экономического роста и/или уход в тень, что приведет к сокращению налоговой базы и тем самым ограничит фискальный эффект данной меры.

Если балансирование бюджета позволит снизить налоги, целесообразны следующие решения:

- а) снижение тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование работников (базовая ставка ниже 26%);
- б) снижение ставки налога на прибыль организаций (до 16%).

#### **Цель 2. Повышение справедливости и эффективности, стимулирующей роли налогообложения**

Для достижения эффективности выполнения налоговой системой фискальной, регулирующей и стимулирующей функций она должна отвечать следующим основным принципам:

- процедуры уплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и налоговых органов;
- налоговое законодательство должно быть стабильным и предсказуемым. Это касается в первую очередь таких элементов, как ставки налогов, объекты налогообложения. Налоговые ставки должны быть либо зафиксированы на достаточно длительный период, либо об их повышении должно анонсироваться заблаговременно. Кардинальные изменения налоговой системы должны обсуждаться не только в органах власти, но и с привлечением общественных организаций, граждан, представителей бизнес-сообщества;
- налоговая система должна мотивировать добросовестных налогоплательщиков к добровольному исполнению своих обязательств и исключать возможность применения схем укло-

нения от уплаты налогов. Наличие санкции и ее величина здесь не имеют решающего значения — важно устранить сами предпосылки и инструменты преступной минимизации налогов. Должны быть четко определены критерии «должной осмотрительности при заключении сделок», наличия «деловой цели», соблюдение которых позволяют налогоплательщику при ведении предпринимательской деятельности быть уверенным в своих налоговых обязательствах;

- налоговое администрирование не должно быть обременительным ни для налогоплательщиков, ни для фискальных органов. Это в первую очередь достигается за счет перевода взаимодействия как налогоплательщиков друг с другом, так и с налоговыми органами в электронную форму, что сократит расходы бизнеса и возможности для коррупции.

С целью повышения справедливости и эффективности стимулирующей роли налогообложения должны быть приняты следующие меры.

#### 1. Реформирование налогообложения нефтяного сектора.

Налоговая политика по отношению к нефтяному сектору экономики должна учитывать объективное ухудшение условий добычи. Новые нефтяные месторождения, как правило, характеризуются более сложными горно-геологическими и географическими условиями, их разработка требует повышенных капитальных, эксплуатационных и транспортных затрат. Освоение таких месторождений при действующей системе налогообложения во многих случаях экономически неэффективно. Основными направлениями реформирования системы налогообложения нефтяной отрасли, ее адаптации к ухудшению условий развития должны стать совершенствование налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), реформа вывозных таможенных пошлин и введение налога на дополнительный доход (НДД).

- а) Совершенствование налога на добычу полезных ископаемых. Объективное ухудшение условий развития нефтяной отрасли требует дифференциации налоговой нагрузки на добычу нефти с учетом экономической эффективности разработки месторождений за счет снижения ставки НДПИ для отдельных регионов (неосвоенные регионы с отсутствующей ин-

фраструктурой), континентального шельфа и отдельных категорий месторождений (мелкие и выработанные месторождения), которые характеризуются повышенными затратами на разработку. Следует также рассмотреть вопрос о возможности перехода к адвалорному НДПИ (роялти), налоговой базой которого является стоимость нефти в пункте ее добычи (цена реализации нефти за вычетом транспортных расходов по ее доставке). Это позволяет учесть при налогообложении различия в транспортных затратах, обусловленные географическим положением. Для сохранения прогрессивности налоговой системы в случае перехода к адвалорному НДПИ следует установить прогрессивную зависимость ставки налога от мировой цены на нефть.

#### б) Реформа вывозных таможенных пошлин.

В рамках решения задач структурной перестройки, модернизации и повышения энергоэффективности российской экономики необходимо проведение реформы экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты. Такая реформа является чрезвычайно серьезной экономической мерой, требующей комплексного подхода. Действующие в настоящее время экспортные пошлины, помимо субсидирования российской нефтепереработки, поддерживают разрыв между внутренними и мировыми ценами на нефть и нефтепродукты. В случае отмены экспортных пошлин внутренние цены на нефть и нефтепродукты повысятся до уровня «мировая цена минус средние затраты на транспортировку на экспорт», поскольку именно такой уровень внутренних цен будет обеспечивать равную эффективность поставок на внутренний и на внешний рынок.

Повышение внутренних цен на нефть и нефтепродукты в результате реформы экспортных пошлин создаст для субъектов рынка правильные ценовые ориентиры, повысит стимулы к росту энергоэффективности и повышению глубины переработки нефти, будет способствовать снижению энергоемкости российской экономики, позволит высвободить дополнительные ресурсы нефти для экспорта.

Основная проблема такой реформы заключается в том, что неизбежный при отмене экспортных пошлин рост внутренних цен на нефтепродукты может негативно отразиться на экономическом росте, привести к снижению конкуренто-

способности отдельных секторов и повышению социальной напряженности. Для нефтеперерабатывающей промышленности, характеризующейся чрезвычайно низким технологическим уровнем, негативный эффект отмены экспортных пошлин заключается в том, что при росте внутренней цены на нефть до уровня «мировая цена минус затраты на транспортировку на экспорт» не обеспечивается приемлемая экономическая эффективность подотрасли.

В связи с этим отмена экспортных пошлин не может быть произведена одномоментно, а должна предполагать определенный переходный период, необходимый для технологической перестройки. На первом этапе осуществляется снижение экспортной пошлины на нефть (до уровня, обеспечивающего сохранение приемлемой экономической эффективности нефтепереработки) и отмена экспортной пошлины на нефтепродукты; на втором этапе, по мере модернизации нефтеперерабатывающей промышленности, экспортная пошлина на нефть отменяется.

Компенсацию снижения и отмены экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты целесообразно осуществлять за счет повышения ставки НДС при добыче нефти. В случае, если НДС будет повышен ровно на величину выпадающих поступлений от экспортных пошлин, нефтяные компании получают дополнительный доход за счет повышения цен реализации нефти и нефтепродуктов на внутреннем рынке. Данный доход по существу является рентным доходом, поэтому правомерно его изъятие в пользу государства. Такое изъятие может быть осуществлено путем дополнительного повышения НДС на величину образующегося в нефтяном секторе в результате повышения внутренних цен дополнительного дохода. Возникающие в результате у государства дополнительные доходы можно разделить между отраслями-потребителями нефтепродуктов и населением через снижение других налогов для компенсации негативных эффектов отмены экспортных пошлин. В ходе подготовки реформы экспортных пошлин должны быть решены следующие вопросы:

- темпы снижения и сроки полной отмены экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты;
- соотношение ставок экспортных пошлин на нефть и продукты переработки в течение переходного периода;

- проведение институциональных преобразований в отрасли, способствующих повышению конкуренции на внутреннем рынке нефтепродуктов;
- уровень снижения налоговой нагрузки на потребителей нефтепродуктов.

в) Введение налога на дополнительный доход.

Ухудшение условий добычи нефти требует применения более гибких инструментов налогообложения. В развитых странах в качестве такого инструмента применяется налогообложение дополнительного (чистого) дохода. Оно обеспечивает автоматическое приведение налоговой нагрузки в соответствие с конкретными условиями добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход (как при применении НДС и экспортной пошлины), но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. В результате не возникает экономических препятствий для освоения нефтяных месторождений, характеризующихся повышенными затратами на разработку.

Введение налога на дополнительный доход (НДД) целесообразно для новых нефтяных месторождений, разработка которых требует повышенных капитальных, эксплуатационных и транспортных затрат. На первом этапе для апробации нового механизма применение данного налога может распространяться на ограниченный круг месторождений, например, на нефтяные месторождения на континентальном шельфе, разработка которых характеризуется наиболее высокими затратами и не может быть осуществлена в рамках общей налоговой системы.

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

По сравнению с режимом НДС налогообложение дополнительного дохода является существенно более сложным с точ-

ки зрения налогового администрирования. Такая налоговая система создает потенциальные возможности и определенные стимулы к занижению производителями своих налоговых обязательств, что может привести к относительному уменьшению доходов государственного бюджета. Необходимыми условиями эффективного применения специального налога на доход в нефтяной отрасли являются использование для целей исчисления налога рыночных цен на нефть и организация эффективного контроля затрат налогоплательщиков. В ходе подготовки введения НДС должны быть также решены следующие вопросы:

- конструкция НДС (налог на дополнительный доход с прогрессивной ставкой, зависящей от уровня доходности проекта, или налог на финансовый результат с единой ставкой);
- область первоначального применения НДС (на всех новых месторождениях или только на месторождениях на континентальном шельфе);
- единый или различные налоговые режимы для месторождений на суше и на континентальном шельфе;
- ставки других отраслевых налогов (НДПИ, экспортная пошлина) при применении НДС;
- сроки введения НДС для новых нефтяных месторождений;
- возможности и сроки введения НДС для разрабатываемых участков недр.

Переход от НДПИ и экспортной пошлины к налогообложению получаемого дохода соответствует мировым тенденциям. Основным трендом в мировой практике налогообложения нефтяной отрасли является уменьшение значения налогов, основанных на выручке, либо полный отказ от их применения, в пользу налогов, основанных на чистом доходе.

## 2. Реформирование налогообложения газового сектора.

- а) Существуют предпосылки для увеличения налоговой нагрузки на газовый сектор. Такое увеличение может быть произведено путем повышения ставки НДПИ при добыче природного газа. В условиях значительного роста цен на газ на внутреннем рынке, на котором реализуется более 70% добываемого газа, целесообразна индексация ставки НДПИ в соответствии с ростом цены на внутреннем рынке. Это обеспечит сохранение относительного (в процентах к цене) уровня налоговой

нагрузки на добычу газа и соответствующее увеличение налоговых поступлений.

- б) Целесообразно также обеспечить прогрессивность ставки НДПИ на газ. В этих целях для индексации ставки НДПИ может быть использована специальная формула, обеспечивающая повышение ставки налога с ростом внутренней цены на газ как в абсолютном, так и в относительном выражении (в процентах к цене).

Повышение внутренней цены на газ до уровня равной эффективности его поставок на внутренний рынок и на экспорт приведет к образованию в газовом секторе существенного дополнительного дохода. В связи с этим правомерно изъятие данного дополнительного дохода в пользу государства путем соответствующего повышения ставки НДПИ. В этом случае рост поступлений НДПИ от газового сектора позволит произвести снижение отдельных налогов общего применения, снизить налоговую нагрузку на несырьевые отрасли экономики.

- в) Целесообразно также дифференциация ставки НДПИ на газ в зависимости от условий добычи. Такая дифференциация должна осуществляться по итогам тщательного анализа экономических условий деятельности газовой отрасли с целью определения себестоимости газа, добываемого в различных условиях, и доходности от его реализации. При этом должно выполняться требование минимизации административных проблем при дифференциации.

При дифференциации ставки НДПИ на газ целесообразно предоставление налоговых льгот для следующих категорий месторождений:

- новые месторождения, разработка которых предусмотрена Энергетической стратегией и другими перспективными документами, но которые при действующей налоговой системе не могут быть вовлечены в освоение;
  - разрабатываемые месторождения, продолжение добычи газа на которых при действующей налоговой системе будет нерентабельно (прежде всего, выработанные месторождения, обладающие ресурсами низконапорного газа).
- В целях дифференциации ставки НДПИ на газ целесообразна реализация следующих мер:
- установление территориальных понижающих коэффициентов к ставке НДПИ на газ для новых месторождений, распо-

- ложенных на севере Западной Сибири, в Восточной Сибири, на Дальнем Востоке и на континентальном шельфе;
- установление понижающего коэффициента к ставке НДС на газ, добываемый на газовых месторождениях с выработанностью запасов более 80%.
- г) На новых газовых месторождениях целесообразно введение налога на дополнительный доход, который обеспечит автоматическую дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от условий разработки месторождений.
3. В перспективе также может быть рассмотрен вопрос о введении прогрессивного налогообложения в других отраслях сырьевого сектора (уголь, калий, металлы и др.).
4. Может быть рассмотрен вопрос о переходе к единой ставке НДС на уровне его текущей базовой ставки (18%), т.е. отмена льготной ставки 10%. Вместе с тем отмена льготной ставки НДС повлечет необходимость разработки и внедрения компенсирующих механизмов, поскольку льготная ставка налога в основном применяется для социально значимых товаров.
5. Независимо от сценариев реформирования пенсионной системы должны быть поставлены вопросы о целесообразности возврата к единому социальному налогу и передаче администрирования соответствующих платежей налоговым органам. Принятое решение о замене единого социального налога страховыми взносами и изменении их шкалы в пользу более регрессивной, а также об увеличении ставки с 1 января 2011 г. не обеспечивает долгосрочную сбалансированность пенсионной системы, но в то же время резко увеличивает налоговую нагрузку и усложняет налоговое администрирование. Увеличение налоговой нагрузки на труд противоречит общемировой тенденции, когда для повышения конкурентоспособности экономики налоговая нагрузка на труд и капитал снижается, а на потребление — увеличивается.
- В этой связи в числе приоритетов налоговой политики должно быть установлено неувеличение тарифов страховых взносов в 2014 г. Кроме того, может быть рассмотрен вопрос о снижении тарифов страховых взносов после 2015 г. до 26% до некоторого порогового значения годового дохода, опреде-

ляемого исходя из задачи минимизации бюджетных потерь (около 1,2 млн руб.), с сохранением ставки 5–10% свыше данного порогового значения.

6. Целесообразно сохранить плоскую шкалу налога на доходы физических лиц, при этом разумной мерой по увеличению прогрессивности налогообложения является увеличение необлагаемого минимума (стандартного налогового вычета) до уровня, сопоставимого с МРОТ (с 1 июня 2011 г. — 4611 руб.).
- Вариант, предполагающий отказ от необлагаемого минимума в пользу предоставления повышенных стандартных вычетов налогоплательщикам на второго и последующих детей, делает налоговую систему менее нейтральной.
7. Как показывает мировой опыт, повышение налогов на потребление при одновременном снижении налоговой нагрузки на труд и капитал позволяет повысить конкурентоспособность экономики. Среди налогов на потребление, ставки которых целесообразно увеличить, следует назвать акцизы на табак и алкоголь.
- Ставки акцизов на алкогольную и табачную продукцию целесообразно индексировать опережающими темпами по сравнению с другими подакцизными товарами. Величина акциза на указанные виды подакцизных товаров должна со временем приблизиться к среднеевропейскому уровню. Предложение ускоренно повышать акцизы на алкоголь и табак способствует также реализации системы мер по охране здоровья населения (см. главу 13 «Политика охраны здоровья»).
- Следует отметить, что увеличение акцизов на алкогольную продукцию может рассматриваться как мера, способствующая увеличению доходов региональных бюджетов.
- При этом радикальное повышение акцизов на табачные изделия и алкоголь должно сопровождаться принятием ряда сопутствующих решений, препятствующих распространению контрабандной и контрафактной продукции на внутреннем рынке, в частности — направленных на усиление контроля за розничными продажами без уплаты акциза на территории Российской Федерации и усиление ответственности за это.



8. Следует оптимизировать предоставление налоговых льгот. Существующее определение данного элемента в первой части Налогового кодекса Российской Федерации и отсутствие четкой корреспонденции данному определению норм специальных глав кодекса, регламентирующих порядок исчисления конкретных налогов, создает правовую неопределенность перечня льгот по каждому налогу и приводит к различиям в его толковании.
- Кроме того, налоговые льготы должны иметь определенность по субъективному и объективному составам и в механизмах применения для исключения возможности злоупотребления и одновременно нивелирования рисков для лиц, их использующих.
- Представляется целесообразным вернуться к принципу «широкая налоговая база — низкая налоговая ставка», который выступал одним из основных при принятии Налогового кодекса.
- а) Следует, прежде всего, отказаться от практики предоставления налоговых льгот без всесторонней оценки их влияния, а также согласовывать введение налоговых льгот с бюджетными проектировками, основанными на пессимистическом макроэкономическом прогнозе. Кроме того, элементом налоговой политики должно стать регулярное проведение анализа ранее установленных льгот, оценка эффективности их действия, что позволит принимать решения об их продлении или отмене.
- б) Целесообразно введение в бюджетный процесс этапа оценки налоговых расходов бюджета.
- в) Стимулирующие меры могут не иметь характера налоговых расходов (например, нулевая ставка НДС при экспорте), а представлять собой элементы структуры налоговой системы. В части стимулирующих мер, не являющихся, по сути, налоговыми льготами, следует предоставить право применять нулевую ставку налога на прибыль некоммерческим организациям (включая бюджетные), осуществляющим деятельность во всех социально значимых областях, а не только в сфере образования и здравоохранения (в том числе — научным организациями).
- г) Целесообразно перейти от упрощенной системы налогообложения к налогу на реальные денежные потоки в части

специальных налоговых режимов, применяемых для малого бизнеса, с целью развития конкуренции, упрощения учета доходов и расходов для целей налогообложения и сокращения возможностей для налоговой оптимизации и уклонения. А вмененное налогообложение применять исключительно для микропредприятий (с 1–5 наемными работниками), оказывающих услуги населению. Применение налога на реальные денежные потоки должно сопровождаться адекватными правилами идентификации налогоплательщиков, учитывающими их возможную аффилированность.

Реализация указанных мер в части специальных налоговых режимов позволит рассмотреть вопрос о предоставлении малым предприятиям возможности добровольно включаться в НДС-оборот.

9. Актуальным направлением является совершенствование налогообложения операций с финансовыми инструментами. Развитие финансовых рынков и расширение многообразия финансовых инструментов требуют закрепления в налоговом законодательстве правил налогообложения доходов от соответствующих операций (в частности, с депозитарными расписками и встроенными деривативами). Для эффективного налогообложения доходов при совершении таких операций необходимо рассмотреть возможности заимствования подходов к расчету финансового результата из международной практики финансового учета, включая расширение применения принципа приоритета экономического содержания над юридической формой. При этом следует учитывать, что данный подход несет дополнительные риски в сфере налогового администрирования, поскольку предполагает расширение использования оценочных суждений в налоговых правоотношениях.
10. Целесообразно усилить экологическую направленность налоговой системы.
- Следует модернизировать систему существующих нормативов воздействия на окружающую среду (предельно допустимые концентрации (ПДК), предельно допустимые выбросы (ПДВ), временно согласованные выбросы (ВСВ)). Разрешения на выбросы должны выдаваться предприятиям на основе

установленных нормативов воздействия. Плата за них должна быть дополнена штрафными платежами за превышение установленных выбросов. Аналогичные меры целесообразно применять к регулированию сбросов в водоемы и размещению вредных отходов.

Существующую систему нормативов предлагается совершенствовать на основе современных методов оценки риска для здоровья населения от загрязнения окружающей среды. Для этого необходимо установить нормативы приемлемого риска для населенных пунктов и промышленных зон. Нормативы ПДВ необходимо устанавливать исходя из достижения концентрации загрязняющих веществ, обеспечивающей не превышение установленных нормативов допустимого риска.

В виду невозможности повсеместного достижения нормативов ПДВ целесообразно сохранить практику установления ВСВ на основе применения наилучших существующих технологий с учетом оценки затрат и результатов (экономической оценки снижения риска для здоровья населения). Одновременно с этим предлагается увеличить штрафы для предприятий, не соблюдающих законодательство и нарушающих установленные правила. В отношении сброса загрязнителей в водоемы нормативы необходимо устанавливать исходя из рыбохозяйственного и рекреационного значения водоемов.

В среднесрочной перспективе может быть рассмотрен вопрос о введении налога на углерод. Данный налог целесообразно начислять на тонну производимого топлива, применяя расчетные коэффициенты выбросов  $\text{CO}_2$  в зависимости от типа и класса топлива. С одной стороны, введение такого налога приводит к росту издержек в экономике в долгосрочном периоде (по сравнению с запретительными штрафами), с другой — введение налога на углерод позволит бороться с парниковым эффектом и выбросами вредных веществ, которые коррелируют с выбросами  $\text{CO}_2$ .

### Цель 3. Развитие фискального федерализма

В части налоговой политики развитие фискального федерализма требует принятия мер, направленных на увеличение источников налоговых поступлений в региональные и местные бюджеты. В то же время решение данной проблемы затрундится

крайне неравномерным распределением налоговой базы и налоговых доходов по регионам.

Основными мерами для достижения сформулированной цели являются следующие.

#### 1. Реформа имущественного налогообложения.

Введение налога на недвижимое имущество (налога на недвижимость) обсуждается с 2004 г. Этот налог должен заменить уплачиваемые сегодня гражданами земельный налог и налог на имущество физических лиц.

В настоящее время поступления налога на имущество физических лиц — мизерные и зачастую сопоставимы с затратами на его администрирование. Налоговое бремя по налогу крайне несправедливо распределено между налогоплательщиками, прежде всего, по причине «нерыночного» характера налоговой базы по этому налогу — инвентаризационной стоимости объектов капитального строительства.

Существует ряд причин, которые не позволяют отменить налог на имущество физических лиц и ввести налог на недвижимое имущество во всех субъектах Российской Федерации в среднесрочной перспективе (2013 г.). В частности: отсутствие в государственном кадастре недвижимости сведений о зданиях, строениях, помещениях — объектах обложения налогом на недвижимое имущество; отсутствие кадастровой стоимости зданий, строений, помещений; необходимость проведения анализа социально-экономических последствий введения налога на недвижимое имущество на основе его кадастровой стоимости на территории каждого муниципального образования (с учетом налоговых ставок, налоговых льгот, устанавливаемых Налоговым кодексом Российской Федерации).

Следующим шагом в реформировании системы налогообложения имущества должно стать введение налога на недвижимое имущество на основе кадастровой стоимости объектов недвижимости для юридических лиц.

Рост роли налогов на недвижимость в налоговой системе способствует большей справедливости налогообложения за счет роста его прогрессивности. При этом прогрессивность налоговой системы увеличивается независимо от степени прогрессивности налогообложения недвижимости в собственности отдельного налогоплательщика, поскольку владение

недвижимостью неоднородно между группами налогоплательщиков с низкими и с высокими доходами.

2. Могут быть отменены льготы по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий (железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий электропередачи и др.). Поскольку налог на имущество организаций является региональным, увеличатся поступления в региональные бюджеты.

Кроме того, может быть рассмотрен ряд дополнительных мер. В данном случае речь идет не столько о передаче тех или иных доходных источников на уровень регионов или муниципалитетов, сколько о специальных мерах, способных увеличить доходную базу региональных и местных бюджетов. В частности, могут рассматриваться такие меры, как распределение части поступлений НДС по регионам в соответствии с подушевым принципом и предоставление налогоплательщикам возможности уплачивать налог на доходы физических лиц по месту жительства.

#### **Цель 4. Совершенствование налогового и таможенного администрирования**

I. Для повышения уровня справедливости и эффективности налоговой системы, включая упрощение администрирования и исполнения требований налогового законодательства, целесообразно принять ряд мер в области налогового администрирования.

На сегодня процессуальная регламентация деятельности налоговых органов вполне соответствует мировым аналогам, однако недовольство их работой в обществе по-прежнему высоко. Основной причиной является высокая степень неопределенности налогового законодательства и правоприменительной практики при неэффективности судебной системы, не обеспечивающей налогоплательщику реальных возможностей по защите своих прав.

Такое положение дел не позволяет налогоплательщикам прогнозировать налоговые последствия сделок и повышает риски хозяйственной деятельности, что, в свою очередь, влияет на общий деловой климат в стране. Вместе с тем в поисках решения этой проблемы необходимо сознавать невозможность полного отказа от использования общих понятий и оценочных категорий в налоговом праве.

1. С учетом этого основной задачей совершенствования системы налогового администрирования в среднесрочной перспективе является повышение степени определенности законодательства без ущерба для его эффективности. Необходимо провести ревизию налогового законодательства на предмет выявления в нем внутренних противоречий, пробелов и неясностей. Нормы, допускающие неоднозначное толкование, должны быть конкретизированы во всех случаях, когда это возможно без риска создания широких лазеек для уклонения от налогообложения. При доработке Налогового кодекса следует ориентироваться на преобладающие в судебной практике толкования различных норм налогового права.
2. В случаях, когда отказ от использования оценочных категорий в налоговом праве нецелесообразен, наполнение их конкретным содержанием должно быть изъято из компетенции рядовых налоговых инспекторов. Для ограничения свободы усмотрения должностных лиц, осуществляющих налоговые проверки, в первую очередь нужно обеспечить единообразное толкование спорных вопросов налогового законодательства в разъяснениях Министерства финансов и придание им обязательной силы для налоговых органов. Высшему арбитражному и Верховному судам РФ целесообразно активизировать деятельность по обобщению судебной практики по налоговым спорам, а по итогам такой работы — регулярно инициировать поправки в налоговое законодательство.
3. Решению задачи по повышению качества налогового администрирования и снижения давления на бизнес способствуют следующие инструменты.
  - а) Существующий в настоящее время в налоговой системе институт досудебного рассмотрения налоговых споров позволяет урегулировать до суда большое количество налоговых конфликтов, повысить качество налогового администрирования, разгрузить судебную систему. Необходимо дальнейшее совершенствование процедур досудебного рассмотрения налоговых споров, создание новых правовых механизмов урегулирования налоговых разногласий, расширение возможностей наиболее полной реализации прав и законных интересов налогоплательщиков.
  - б) Дальнейшая информатизация процессов налогового администрирования:

- перевод всех государственных услуг и функций к 2015 г. полностью в электронную форму;
  - перевод на электронную отчетность 80% организаций к 2015 г. (сегодня — 67%) и предоставление после 1 июля 2012 г. до 100 тысяч сведений в день в рамках исполнения государственных функций и услуг посредством Системы межведомственного электронного взаимодействия (СМЭВ) тысячам региональных органов власти и ОМС;
  - практический отход от требования сведений «на бумаге» от заявителей;
  - достижение максимально высокого уровня взаимодействия с налогоплательщиками, кредитными организациями и всеми поставщиками/потребителями информации в электронном виде: юридически значимый электронный документооборот (в порядке реализации Федерального закона № 229-ФЗ) более 40 различных документов;
  - электронный документооборот с банками (сведения о наличии счетов, об остатках, движении денежных средств на счетах налогоплательщиков);
  - реализация процесса оборота электронных счетов-фактур (а также книги покупок и продаж, журналов).
- в) Модернизация информационной системы налоговой службы к 2014 г.: применение технологии «облачных» вычислений, консолидация и интеграция информации, создание сверхбольших федеральных хранилищ данных обеспечат полный переход на бесконтактное взаимодействие с налогоплательщиками. В режиме так называемого «налогового автомата» будут приниматься сведения из всех источников, рассчитываться, начисляться налоги, осуществляться автоматизированный контроль отчетности.
- Реализация указанных мер позволит:
- повысить открытость налоговых органов;
  - расширить электронные сервисы, предоставляемые налогоплательщикам, и спектр информации, которой может воспользоваться налогоплательщик;
  - комплексно использовать накопленную информацию и обеспечить информационно-аналитическую поддержку процессов налогового администрирования;
  - создать комплекс индикаторов и ключевых интегральных показателей деятельности налоговых органов, способствующих

- повышению уровня внутреннего контроля за деятельностью налоговых органов.
- г) Значительное повышение ответственности налоговых органов и их сотрудников за неправомерные действия (бездействие).
- д) Повышение уровня обслуживания налогоплательщиков через развитие понятного, удобного и экономически оправданного налогового администрирования, повышение налоговой культуры и мотивации налогоплательщиков к исполнению налоговых обязательств:
- развитие налоговой культуры и мотивации налогоплательщиков через политику адресного информирования с учетом особенностей различных групп налогоплательщиков;
  - развитие внутрикорпоративной культуры сервисного обслуживания, повышение коммуникативной и профессиональной компетенции сотрудников налоговых органов;
  - экстерриториальность обслуживания налогоплательщиков — свобода налогоплательщика в получении доступа к информации, сервисам и обслуживанию независимо от места регистрации и нахождения; обеспечение возможностей дистанционного обслуживания налогоплательщиков структурами, осуществляющими функции массовой обработки данных, и повышение свободы доступа налогоплательщика при личном контакте;
  - развитие внешней среды — создание профессиональной среды, поддерживающей налогоплательщиков, содействующей в исполнении ими своих обязанностей: налоговые консультанты, общественные организации, профессиональные ассоциации и др.
4. Налоговым органам необходимо предоставить полномочия, которыми пользуются налоговые администрации стран-участниц ОЭСР. Речь идет о доступе к базам данных налогового учета проверяемых налогоплательщиков при проведении выездных налоговых проверок, электронным базам данных национальных банков (кредитных организаций), что позволит обеспечить условия для внедрения современных подходов к налоговому администрированию, совершенствования электронного документооборота, интеграции российской налоговой системы в международные налоговые отношения.
- Следует рассмотреть вопрос о наделении налоговых органов функцией по проведению оперативно-розыскной деятельности

- по аналогии с таможенными органами Российской Федерации и странами ОЭСР (США, Великобритания, Германия, Канада).
5. В сфере налогового администрирования особое внимание должно уделяться специальным методам, используемым при расчете налоговой базы (противодействие трансфертному ценообразованию и введение института консолидированной отчетности по налогу на прибыль организаций; противодействие практике недостаточной капитализации; правила для бенефициарного владения и для контролируемых иностранных компаний; определение налогового резидентства корпораций), развитию системы международного налогового обмена информацией.
  6. Кроме того, следует предпринять дальнейшие шаги к разграничению законного уменьшения налоговых платежей и избежания налогообложения через закрепление в налоговом законодательстве доктрины «деловой цели».
  7. Актуальными являются вопросы совершенствования системы ответственности за нарушение норм налогового законодательства и обеспечения гарантий прав налогоплательщиков (плательщиков взносов), обжалующих решение о привлечении к ответственности.
  8. Остается актуальным совершенствование администрирования нулевой ставки НДС при экспорте, прежде всего за счет отказа от условия, согласно которому для обоснования нулевой ставки покупателем экспортируемого товара должно быть только иностранное лицо.
  9. Требуется регулярный мониторинг практики применения действующих налоговых льгот и других инструментов в налоговой системе на предмет выявления затруднений, с которыми сталкиваются налогоплательщики при их применении, с принятием по его итогам соответствующих мер, в том числе, при необходимости, подзаконных актов, а также мер по совершенствованию администрирования.
  10. Необходимо кодифицирование обязательных платежей, по сути, имеющих налоговый характер, для обеспечения единообразных процедур их взимания и администрирования.
  11. Целесообразно принять меры, обеспечивающие налоговую специализацию судей. Это позволит повысить квалификацию сотрудников судебной системы, участвующих в решении налоговых споров.

II. Необходимо провести комплекс мер по повышению эффективности работы таможни, ограничению возможностей произвола и коррупции в деятельности таможенных органов.

Сегодня таможенное администрирование и работа таможни является одним из препятствий для интеграции России в систему мировой торговли. Режим пересечения границы повышает издержки отечественных фирм, выступает в качестве одного из отрицательных факторов при оценке делового климата в России, снижает ее инвестиционную привлекательность. Этим определяется необходимость комплекса мер по совершенствованию таможенного администрирования, ограничению произвольных решений в деятельности таможенных органов, повышению прозрачности таможенной службы и ограничению сферы ее компетенции.

1. Следует дифференцировать подходы к контролю экспорта товаров, особенно товаров высокой степени переработки, и импорта. Функции таможни при экспорте этих товаров должны сводиться к регистрации факта вывоза. В области экспорта товаров высокой степени переработки необходимо провести дальнейшее сокращение объема информации и документов, представляемых при таможенном оформлении. Следует сократить сроки производства таможенного оформления путем разработки алгоритма автоматического принятия декларации к рассмотрению. Требуется снять с таможенных органов функцию агентов валютного контроля, целесообразно ограничить право таможенных органов требовать дополнительные документы при таможенном оформлении только в случае административного производства по делу об административном правонарушении. Следует установить, что таможенная стоимость в отношении экспортируемых товаров высокой степени переработки не подтверждается и не контролируется таможенными органами. Следует также установить специфическую ставку сборов за таможенное оформление всех товаров, которая не должна превышать примерной стоимости затрат таможенных органов. На практике должен быть реализован упрощенный порядок ввоза (вывоза) образцов товаров для исследований, тестирования и испытаний. Экспортеры должны быть освобождены от административной ответственности за процедурные нару-

шения в случае своевременного поступления выручки за экспортируемые товары.

2. При импорте товаров необходима реализация принципа выборочности таможенного контроля на основе анализа рисков. Основной упор при его осуществлении должен быть сделан на предварительном анализе информации и последующем контроле после выпуска товара.

Целесообразно осуществить качественное изменение таможенных технологий. В основе управления рисками для выборочного контроля должен быть экономический анализ мирового производства, ценообразования, транспортно-логистических цепочек, торгово-промышленной специализации зарубежных стран, теневого оборота на внутреннем рынке.

В области администрирования импорта необходимо определять т. н. «рисковые поставки», которые подлежат контролю на границе, на основе аналитической информации, содержащейся в информационной базе таможенных органов. Таким образом, «рисковость» поставки определяется алгоритмически, а не субъективно таможенником. Все остальные поставки не задерживаются и не проверяются. Следует способствовать развитию институтов финансовых гарантий как позволяющих минимизировать риски и ускорить проведение таможенных формальностей.

3. Необходимо разработать индикативные показатели эффективности деятельности таможенных органов, основанные не на показателях валового сбора таможенных платежей, а на показателях срока выпуска товаров, количества проверок и их результативности, следует публиковать периодические отчеты о выполнении этих показателей. Важной задачей является повышение уровня компетентности персонала, разработка процедуры участия бизнеса в подготовке нормативных актов.
4. Следует в максимальной степени осуществить перевод предоставления таможенных документов в электронные формы. Помимо ускорения информационного обмена и повышения его прозрачности, электронный документооборот во многих случаях исключит непосредственный контакт представителя импортера с должностным лицом таможенного органа. Следует установить нормативы и сроки перевода предоставления документов в электронные формы.

5. Следует перейти на условия саморегулирования института таможенных брокеров (посредников) в целях противодействия административному произволу. Должны быть разработаны механизмы предварительного проведения консультаций с бизнесом до введения правил в области таможенного дела в качестве обязательной процедуры принятия таких правил.

### **Цель 5. Совершенствование таможенно-тарифного регулирования**

В условиях дальнейшей интеграции России в международную торговую систему и относительно невысокой конкурентоспособности большинства секторов и отраслей должна усиливаться роль таможенно-тарифного регулирования.

В рамках таможенно-тарифного регулирования необходимо применять меры, направленные на изменение ставок ввозных и вывозных таможенных пошлин, применение специальных защитных мер и утверждение товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности.

Меры в области таможенно-тарифного регулирования должны предусматривать следующее.

1. Структуризацию ставок тарифа для создания более привлекательных условий для производства промышленной продукции в России по сравнению с ее импортом.
2. Оптимальное сочетание унификации таможенного тарифа в части борьбы с недостоверным декларированием, с одной стороны, и дифференциацией ставок таможенных пошлин в зависимости от глубины переработки и предназначения товара, с другой.  
В существующем виде импортный таможенный тариф является недостаточно гибким инструментом торговой политики и трудно применим к торговым переговорам. Коэффициент вариации (степень разброса тарифных ставок), рассчитанный для России (137 в 2009 г.), значительно ниже, чем в развитых странах: в Японии — 420, Норвегии — 451, Кореи — 407, Канаде — 404. Небольшая степень дифференциации ставок тарифа (базовыми являются четыре уровня укрупненных ставок) не позволяет выборочно воздействовать на рынок.

3. Усиление регулирующей функции таможенного тарифа путем применения специфических тарифных инструментов (сезонные пошлины, тарифные квоты) с целью обеспечения сбалансированности и рациональной защиты внутренних рынков с учетом обязательств России, принятых в рамках договоренностей о вступлении в ВТО.
4. Борьбу с недобросовестной конкуренцией путем применения специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер вместо дискреционных изменений таможенного тарифа.
5. Продолжение работы по снижению ставок ввозных пошлин на прогрессивное технологическое оборудование при одновременном сохранении защитных ввозных таможенных пошлин на оборудование, аналогичное по качеству и производимое отечественными предприятиями.
6. Более активное применение специальных таможенных процедур (переработка на таможенной территории, переработка для внутреннего потребления) с целью стимулирования производственно-технологической кооперации российских и иностранных компаний и переноса обрабатывающих производств на территорию России. Для реализации этого пункта требуется:
  - определить порядок обращения и установления перечня товаров, которые могут помещаться под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления. При этом, поскольку для производства разных товаров могут потребоваться разные перечни, предпочтительно устанавливать такие перечни под конкретные инвестиционные проекты через описание основных характеристик компонентов, а не их тарифные позиции с указанием кода ТН ВЭД ТС;
  - установить четкие правила таможенного администрирования в том, что относится к порядку получения разрешения, идентификации ввезенных товаров, в продуктах их переработки, представления финансовых гарантий (обеспечения уплаты таможенных пошлин в случае нарушения обязательств), а также учета товаров;
  - создать надлежащую правовую базу путем внесения необходимых изменений в законодательство (в том числе в Налоговый и Таможенный кодексы), упростить технологии таможенного оформления и контроля.