

Ключевые слова:

доходы бюджета,
налоговая политика,
налог на прибыль,
НДС, НДСП

Н. И. Малис, к. э. н.,

профессор, зав. кафедрой «Государственные доходы»
Академии бюджета и казначейства Минфина России
(e-mail: gdohod@abik.ru)

И. В. Горский, руководитель Центра анализа доходов
НИФИ АБИК Минфина России
(e-mail: nalog@nifi-abik.ru)

Налоговая политика России: перспективы роста доходов бюджета

Миновав острую фазу кризиса, Россия столкнулась с дефицитом бюджета, а тем самым с необходимостью корректировки фискальной политики и ее составной части — политики доходов. В проекте «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» предусматривается широкий круг первоочередных мер по совершенствованию налоговых отношений, затрагивающих почти все налоги и налоговое администрирование. Разумеется, планируемые меры не претендуют на роль исчерпывающих и безупречных. В этой связи, на наш взгляд, определенный интерес представляет рассмотрение современных проблем и направлений развития налогообложения в свете как предшествующей налоговой политики, так и ее перспектив.

Главное место в бюджетных поступлениях занимают налоги. Что касается доходов от внешнеэкономической деятельности, то возможность влияния на эту статью дохода весьма ограничена в силу ее высокой зависимости от мировых цен. Если говорить о прочих («других») доходах, то их роль не столь высока; к тому же они также в значительной своей части (доходы от размещения средств бюджета, от управления средствами Резервного фонда и др.) практически не поддаются регулированию. В табл. 1 представлена структура доходов бюджета Российской Федерации в период 2008-2009 гг.

В статье использованы материалы, подготовленные сотрудниками Центра анализа доходов НИФИ АБИК Минфина России О. В. Медведевым, Е. Г. Лебединской, Т. И. Семкиной и Е. А. Юдиным.

Таблица 1

Укрупненная структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов (январь-ноябрь 2008-2009 гг.)

	Январь-ноябрь 2009 г.		Январь-ноябрь 2008 г.		Январь-ноябрь 2009 г. к январю-ноябрю 2008 г., %
	млрд руб.	% к итогу	млрд руб.	% к итогу	
Доходы — всего	11871,7	100	14743,2	100	80,5
из них:					
налоговые доходы*	8309,4	70,0	10334,1	70,1	80,4
доходы от внешне-экономической деятельности	2309,8	19,5	3340,5	22,7	69,1
другие доходы	1252,5	10,5	1068,6	7,2	117,2

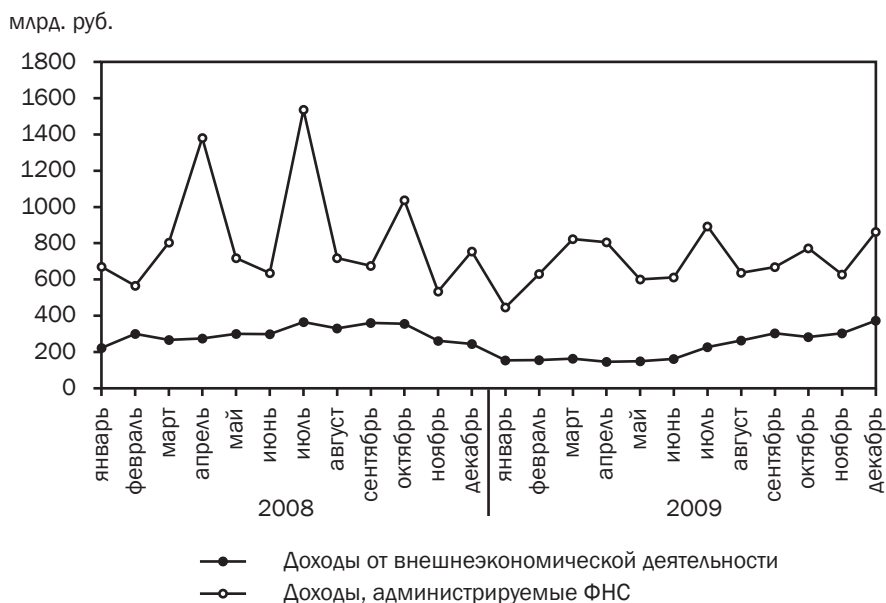
Источник: данные Росстата

* Включая налог на прибыль организаций, НДФЛ, налоги и взносы на социальные нужды, НДС, акцизы, налоги на совокупный доход, налоги на имущество, налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами, задолженность и перерасчеты по налогам, сборам и иным обязательным платежам.

Таким образом, при анализе динамики основных доходов за два последних года становится очевидно, что в центре реальной политики доходов остаются налоги, т. е. налоговая политика.

Рисунок 1

Поступление в бюджетную систему Российской Федерации доходов, администрируемых ФНС России, и доходов от внешнеэкономической деятельности в 2008-2009 гг.



Источник: данные Федерального казначейства, ФНС России

На всем протяжении российских экономических реформ налоги оставались объектом неослабевающей критики со стороны всех слоев общества. Правительство не могло противостоять различным лоббистским группировкам и, во-первых, проводило в жизнь как абсолютную ценность идею снижения налогового бремени, а, во-вторых, использовало налоги в качестве универсального инструмента для решения самых разнообразных социально-экономических задач.

Нельзя не отметить тот факт, что либеральная налоговая политика имела под собой некоторые основания. В частности, благоприятная для России внешнеэкономическая конъюнктура на рынках энергоресурсов до последнего времени способствовала стабилизации экономического положения и хорошей наполняемости бюджета. Солидная материальная основа государства, да еще с немалыми «излишками», невольно послужила причиной оптимистического взгляда власти и бизнеса на налоги, выразившегося в необдуманных налоговых новациях, а процесс упрощения системы налогов стал в какой-то мере отождествляться с уменьшением их числа или введением облегченных налоговых режимов для широкого круга налогоплательщиков.

Накопившиеся финансовые ресурсы государства в виде разнообразных резервов оправдывали притязания бизнеса на налоговые послабления: действительно, если власть не знает, как использовать деньги, почему бы какую-то их долю не передать частному сектору (в том числе через снижение налогов). Это притязание подкреплялось также идеей заведомого превосходства частного сектора над государством в эффективности использования ресурсов.

Грянувший кризис показал, что либеральная российская налоговая система не имела существенного запаса сил и пространства для маневра, а принятые в отношении налогов антикризисные меры оказались не слишком эффективными¹.

Игнорирование фискальной функции налогов и постоянное и упорное навязывание налогообложению несвойственных ему целей регулирования позволило экспертам МВФ еще в 1995 г. так оценить ситуацию: «... в России система налогообложения рассматривается органами государственного управления в принципе как инструмент политики стимулирования той или иной отрасли, сектора, социальной группы и т. д., а не как механизм, призванный получать средства с возможно минимальными искажениями»². Это замечание в полной мере сохраняет свое значение до сих пор.

Актуальность данной темы обусловлена необходимостью перехода к инновационной экономике и тем, что надежды в этом деле в очередной раз возлагаются на налоговые рычаги. Но нет никаких доказательств, что бесчисленные побуждения российских предприятий к инвестициям с помощью регулирования налогов дали заметный результат в недавнем прошлом, – не дадут они его в и недалеком будущем применительно к инновациям.

В самом деле, если инвестиции, которые по сути своей являются главным фактором развития производства и получения прибыли, не востребованы бизнесом, то существуют другие способы достижения экономических результатов, другие факторы доходности и другие стимулы к предпринимательству. На этот счет имеются разные точки зрения, но к налогам они имеют слабое отношение. Другими словами, парадоксы российского бизнеса, по всей вероятности, порождены сбоями в следовании фундаментальным принципам экономики, поэтому, мягко говоря, наивно уповать на налоговые «припарки». Почему, к примеру, внедрение энергосберегающих технологий должно стимулироваться снижением не затрат (т. е. внедрением новых прогрессивных технологий), а налогов? Реальность такова: введение налоговых льгот каждый раз обнаруживает их неэффективность, что по господствующей логике налогообложения требует усиления стимулирующей роли налогов и новых, «более действенных» льгот.

¹ См., например: *Оценка антикризисных мер по поддержке реального сектора российской экономики*. – ГУ-ВШЭ, МАЦ (<http://institutions.com/general/1197-ocenka-antikrizisnyh-mer.html>).

² *Российская Федерация: налоговая политика и увеличение налоговых поступлений*. – МВФ, 1995. – С. 7.

Сокращение поступлений администрируемых Федеральной налоговой службой налогов в бюджетную систему РФ в 2009 г. по сравнению с предыдущим годом превысило 20 %. Динамика и структура поступлений отдельных видов налогов представлена в табл. 2.

Таблица 2

**Поступление налогов в бюджетную систему РФ
в 2008-2009 гг. (млрд руб.)**

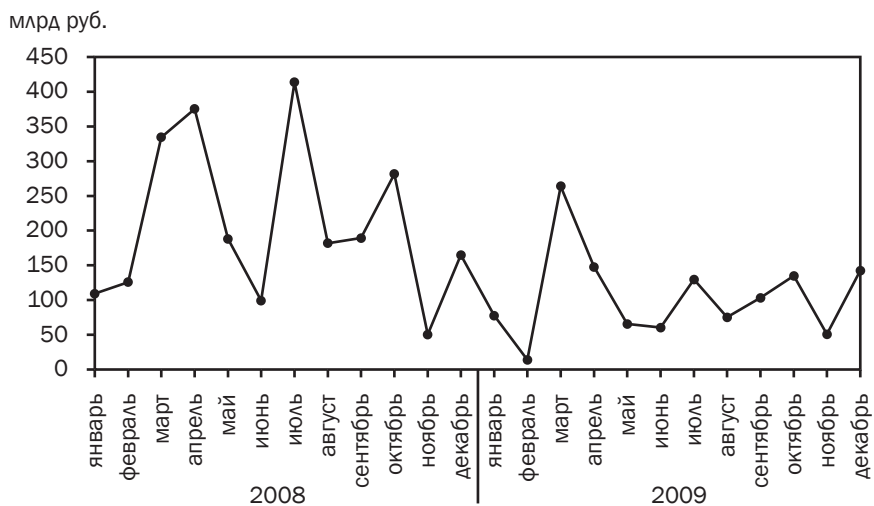
	2008 г.	2009 г.	Изменение по ср. с 2008 г, %
Всего	7967,8	6307,0	79,2
в т. ч.			
федеральные налоги и сборы	7265,0	5543,0	76,3
из них:			
налог на прибыль организаций	2509,4	1263,2	50,3
налог на добавленную стоимость	1038,7	1207,1	116,2
акцизы	314,7	327,4	104,0
налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	1723,3	1064,0	61,7
остальные федеральные налоги и сборы	1678,9	1681,3	100,1
Региональные налоги и сборы	403,7	459,3	113,8
Местные налоги и сборы	90,7	111,1	122,5
Налоги со специальным налоговым режимом	208,4	193,7	92,9

Источник: данные ФНС России

В наибольшей мере кризис отразился на поступлении налога на прибыль. При этом вклад снижения ставки налога в 50-процентное падение платежей по этому налогу незначителен.

Рисунок 2

**Поступление налога на прибыль организаций
в бюджетную систему РФ в 2008-2009 гг.**



Источник: данные Федерального казначейства

В дополнение к содержащимся в проекте Основных направлений предложениям по возможному изменению порядка расчета налога на прибыль и других налогов можно рассмотреть следующие меры.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

На снижение налоговой базы 2009 г. несомненно повлияли новые правила включения в затраты сумм амортизации. Во-первых, это касается возможности одновременного списания от 10 до 30 % стоимости приобретенных основных средств в зависимости от того, к какой амортизационной группе они относятся в момент их постановки на учет (амортизационная премия), что в ряде случаев предопределяет получение налогоплательщиком убытка в том налоговом (отчетном) периоде, когда это произошло. В том же направлении действует предоставленная налогоплательщикам возможность применения нелинейного (ускоренного) метода начисления амортизации, позволяющего отнести на расходы до 50 % первоначальной стоимости основных средств в течение четверти срока их полезного использования. Указанный убыток продолжит негативно влиять на размеры налоговой базы и в течение последующих налоговых периодов, поскольку налоговая база может снижаться на его величину в течение 10 лет.

Никаких ограничений по величине переноса убытка на будущее в налоговом законодательстве последних лет не предусмотрено, поэтому потенциально налоговая база в течение нескольких налоговых периодов может отсутствовать. Представляется, что списание убытка на налоговую базу последующих налоговых периодов должно быть ограничено. Логичным было бы разрешить организациям уменьшение налоговой базы на убытки предшествующих налоговых периодов в размере не более 50 %. Такое нововведение не ограничит налогоплательщиков в возможности списания убытков, но несколько растянет этот процесс во времени, что даст возможность исключения резкой неравномерности получения налоговых доходов.

При включении затрат на НИОКР в налоговую базу необходимо ограничить круг расходов специальным перечнем, а также ввести нормирование величины включаемых в затраты косвенных расходов для предотвращения их неоправданного увеличения за счет снижения расходов, списываемых без применения повышающего коэффициента.

Предполагаемое введение еще одного вида резерва по налогу на прибыль (резерва предстоящих расходов на НИОКР) является спорным и с позиций целесообразности увеличения количества резервов, и с позиций необходимости именно этого резерва. Несмотря на то, что неиспользованные размеры резерва, видимо, будут включены в налоговую базу следующего налогового периода в составе внереализационных доходов, указанное нововведение предполагает необоснованную возможность отсрочки платежей по налогу.

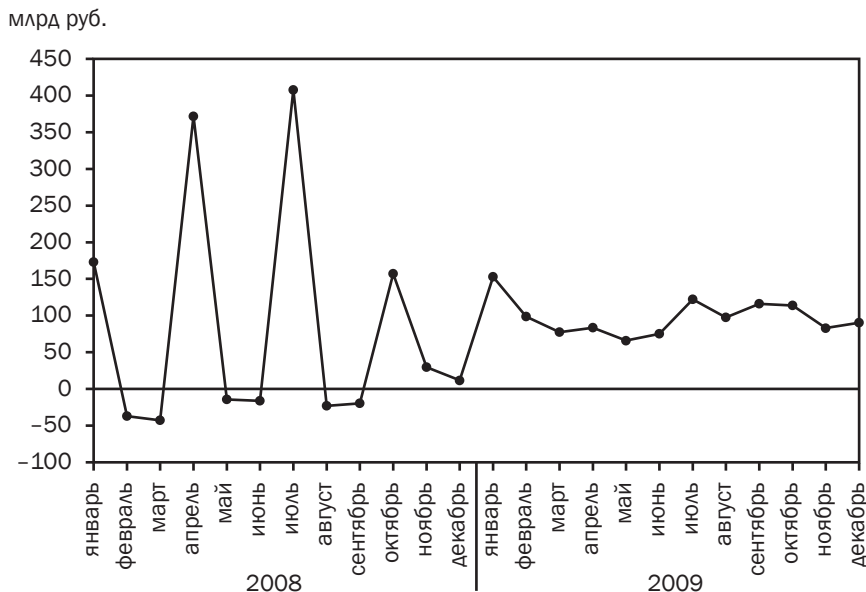
Спорным представляется внесение в налоговое законодательство изменений, касающихся разрешения переноса убытков на будущее при совершении операций в рамках договора простого товарищества. Не секрет, что в значительном количестве случаев такие договоры заключаются с целью получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС. Возможное решение вопроса — перенос убытков только для тех операций, которые носят инновационный характер.

Консолидация налогоплательщиков и их обязательств по налогу на прибыль ведет к снижению совокупных налоговых обязательств. Проблема в том, что присоединение к консолидированной группе одного или нескольких нерентабельных налогоплательщиков сразу снижает совокупную базу по налогу на прибыль вплоть до получения отрицательного результата. В условиях, когда значительная часть организаций является убыточной, подход к введению консолидации налоговых обязательств группы налогоплательщиков должен быть крайне осторожным, поэтому в ближайшей перспективе — до достижения экономической стабильности или даже роста экономических показателей — переход к новому порядку расчета налоговых обязательств по налогу на прибыль представляется преждевременным.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Рисунок 3

Поступление налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в 2008-2009 гг.



Источник: данные Федерального казначейства

Решению проблемы эффективного использования НДС могли бы способствовать следующие меры:

1. Сокращение перечня освобождений от НДС с исключением из него таких позиций:

- услуги по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемые архивными учреждениями и организациями;

- оказание услуг коллежиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

- реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха;

- работы (услуги) по производству кинопродукции, выполняемые (оказываемые) организациями кинематографии, права на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

- услуги по звукозаписи (и копированию) театрально-зрелищных и зрелищно-развлекательных мероприятий.

2. Использование корректирующих счетов (кредит-авизо) в случае изменения суммы оплаты на поставку товаров (работ, услуг) при возврате товаров и предоставлении скидок.

3. Ужесточение административных процедур регистрации налогоплательщиков для целей НДС. Для этого следует законодательно наделить налоговые органы полномочиями по определению критерия экономической обоснованности деятельности предприятий, а также предоставить им право требования финансовых гарантий в обеспечение исполнения обязанностей по уплате налога в дальнейшем.

4. Установление предельного срока сдачи уточненных налоговых деклараций (2 года) при обязательном предъявлении в налоговые органы первичных документов, подтверждающих внесение изменений. В уточненной налоговой декларации необходимо выделять отдельной строкой суммы изменения вычета (возмещения).

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Вызывает вопросы введение в налоговое законодательство разрешения для физических лиц на включение всей суммы убытка по операциям с ценными бумагами в вычеты из налоговой базы, — здесь можно было бы ввести ограничения, касающиеся природы полученного убытка, а также рыночной цены реализуемой ценной бумаги.

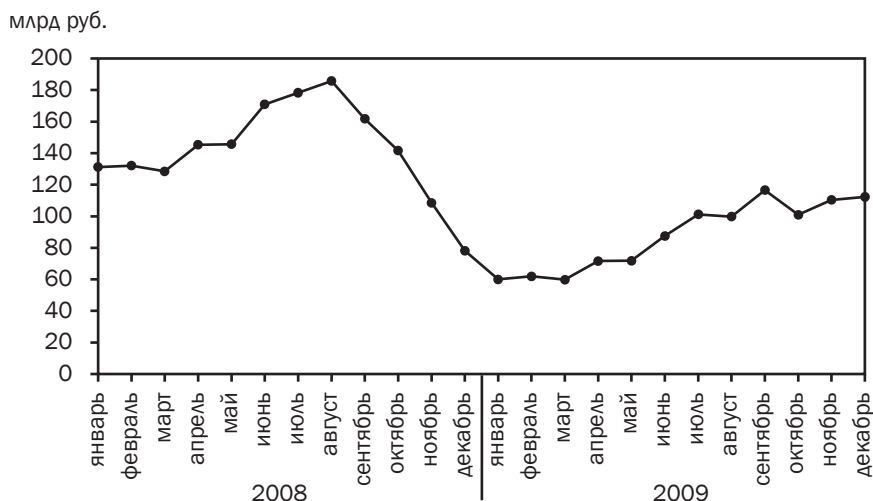
Целесообразно сократить перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц. В частности, некоторые суммы, выплачиваемые работодателями (организациями и индивидуальными предпринимателями) за счет прибыли (дохода) своим работникам, членам их семей и некоторым другим категориям населения, по сути своей являются оплатой услуг за их получателей, и поэтому должны облагаться налогом на доходы физических лиц подобно другим доходам, получаемым в виде материальной выгоды. Речь идет о полной или частичной компенсации стоимости путевок санаторно-курортных и оздоровительных организаций, находящихся на территории Российской Федерации (п. 9 ст. 217 Налогового Кодекса Российской Федерации); возмещении расходов на повышение профессионального уровня работников (абз. 8 п. 3 ст. 217 НК РФ); компенсации сумм, уплаченных за лечение и медицинское обслуживание (п. 10 ст. 217 НК РФ).

Трудно признать оправданным и освобождение от налогообложения доходов в иностранной валюте (в пределах установленных норм) работников, направленных государственным учреждением на работу за границу (п. 12 ст. 217 НК).

НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Рисунок 4

**Поступление налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ)
в бюджетную систему РФ в 2008-2009 гг.**



Источник: данные Федерального казначейства

Динамика поступления НДПИ в бюджет Российской Федерации напрямую зависит от динамики изменения мировых цен на нефть. В условиях нестабильности цен на энергоресурсы особенно важно оптимизировать действующее налогообложение в целях пополнения бюджета.

Обращает на себя внимание увеличение количества налоговых льгот. Диапазон применения ставки НДС 0 % при добыче нефти слишком широк, его можно сократить за счет той части регионов и месторождений, где условия добычи не носят неординарного характера и будут стабилизироваться по мере развития хозяйственной и социальной инфраструктуры.

Целесообразно конкретизировать понятие «добытое полезное ископаемое» и ввести единые требования технологического обеспечения измерительных процедур при выборе недропользователем метода (прямого или косвенного) определения количества полезного ископаемого, учета его потерь (технологических, нормативных, сверхнормативных, фактических) в процессе добычи, что создаст условия для минимизации потерь полезного ископаемого, расширит налоговую базу по НДС за счет включения в нее непродуктивных потерь.

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ. НАЛОГ НА НЕДВИЖИМОСТЬ

Налог на имущество организаций отличается значительным количеством налоговых льгот, в том числе предусматриваемых законами субъектов федерации. В частности, общая сумма льгот в 2008 г. составила 80 % от всех поступлений налога. Поэтому есть резон для ревизии льгот.

Резервы роста поступлений земельного налога (в 2008 г. их сумма по юридическим лицам составила более половины всех поступлений) также можно связать с пересмотром льгот и систематической индексацией ставок налога.

Проблемы налога на имущество физических лиц упираются в реальную оценку имущества, после чего будет возможно и необходимо вводить общий подход к установлению налоговой ставки, как это предусматривается в первой части Налогового кодекса для других налогов. Этого налога нет в Кодексе, и наверное, не случайно его законодательную проработку вот уже более 15 лет заменяют разговорами о налоге на недвижимость.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Постоянное увеличение затрат, принимаемых к вычету при расчете налоговой базы по Единому сельскохозяйственному налогу и Единому налогу при упрощенной системе налогообложения делает налоговую базу по этим налогам максимально приближенной к налоговой базе по налогу на прибыль. Этот процесс, учитывая низкие размеры налоговых ставок, правила списания стоимости основных фондов и нематериальных активов, а также отмену ряда налогов, следует приостановить.

В настоящее время Упрощенная система налогообложения применяется для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих значительный доход (60 млн руб.), значительную стоимость основных производственных фондов (100 млн руб.) и численность (100 чел.), что в российских условиях является не малым, а скорее средним бизнесом. В консолидированном бюджете РФ доля налога составляет 1,7 % — это достаточно много, если иметь в виду, что налог поступает только в региональный и местные бюджеты, а также в социальные фонды.

Льготные условия налогообложения служат побудительным мотивом для дробления бизнеса с целью получения неоправданных налоговых преимуществ, поэтому расширять границы применения УСН нецелесообразно, напротив, можно подумать о введении дополнительных ограничений, в частности, по численности работающих.

Замена Единого налога на вмененный доход патентной формой уплаты налога в настоящее время представляется недостаточно обоснованной. Подход к выработке законодательных норм в этой области должен быть крайне взвешенным, а процесс проведения расчетов и согласований займет длительное время. Одним из препятствий для расширения патентной формы обложения является то, что возложенная на органы власти субъектов федерации обязанность определения вмененной доходности налогоплательщиков и ее корректировки в зависимости от условий

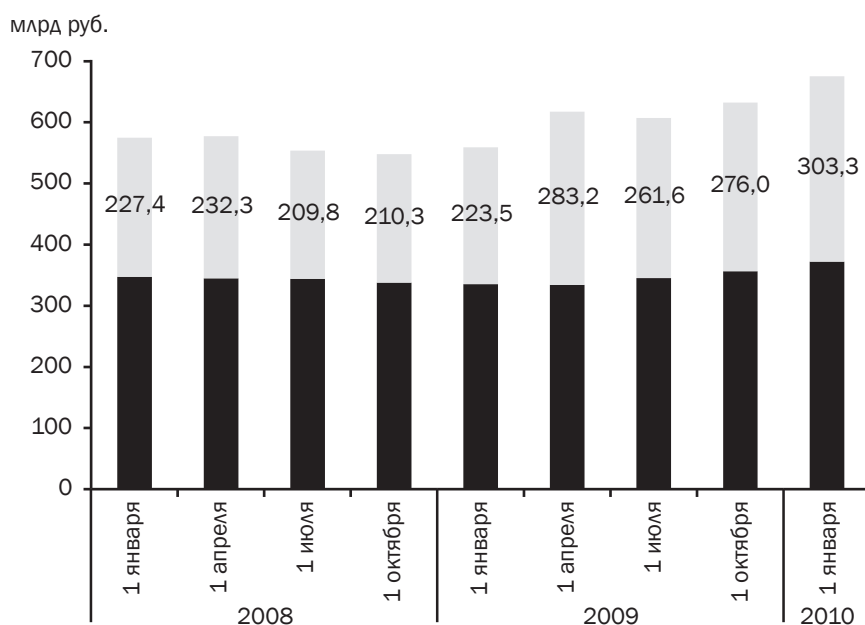
их деятельности оказалась для них слишком сложной. Действующий механизм расчета ЕНВД представляется простым и достаточно объективным, так что в настоящее время основания для его отмены неочевидны.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Анализ возможностей налогового законодательства по увеличению собираемости налогов, в том числе и путем отмены налоговых льгот, показывает, что такие возможности крайне ограничены, а налоговые льготы применяются в основном в исключительных случаях. К тому же отмена любых льгот весьма болезненно воспринимается налогоплательщиками (что лишний раз говорит в пользу исключительно взвешенного подхода к их введению). Следовательно, основные резервы роста доходов лежат в сокращении задолженности, совершенствовании налогового администрирования, усилении борьбы с налоговыми правонарушениями и увеличении санкций за их совершение.

Рисунок 5

Задолженность по налоговым платежам в 2008-2009 гг.



Источник: данные Росстата, ФНС России

Задолженность по налогам, сборам перед бюджетом в 2009 г. увеличилась на 20,8 % и составила 675,4 млрд руб., при этом подавляющая часть задолженности (98,8 %) признается возможной к взысканию.

Санкции за нарушение налогового законодательства не пересматривались в течение многих лет и сегодня во многих случаях не могут служить действенным наказанием. Например, непредставление в положенный срок налогоплательщиком документов, предусмотренных налоговым законодательством, влечет за собой штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ. Кажется логичным провести ревизию штрафных санкций с целью определения целесообразности увеличения размера штрафов.

Тарифы за оказание платных услуг государством необходимо пересматривать с учетом не только инфляции, но и роста затрат государства на их оказание.

Требуется уточнение меры ответственности за непредставление налоговой декларации в срок (п. 2 ст. 119 НК). Отсутствие у налогоплательщика по итогам налогового периода объекта обложения и, соответственно, суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления декларации. Если декларация в этом

случае будет подана до истечения 180 дней, то налогоплательщик обязан заплатить штраф в размере 100 руб., а если позже — то нет. Парадокс возник в результате того, что штраф (при непредставлении декларации по истечении более 180 дней) установлен не в твердой сумме, а в проценте от суммы, указанной в декларации, а так как в данном случае налог к уплате не значится, то и штраф по действующему законодательству не предусмотрен.

Налогообложение — живое дело, поэтому проблема его совершенствования всегда будет оставаться актуальной. Налоговая политика не может не принимать во внимание соображения целесообразности, не реагировать на текущие обстоятельства. Важно при этом по возможности следовать теоретическим основам налогообложения. В частности, налоговые льготы вступают в противоречие с принципами равенства и всеобщности, искажают стимулы и деформируют складывающиеся рыночные отношения.

Налогообложение — особая сфера отношений, где либерализация неуместна. Налог — это закон, а уклонение от налога — преступление. Неисполнение закона может привести к разрушению государства, поэтому сильный налоговый контроль — залог здорового государства. В этом плане надо уходить от «презумпции невиновности» налогоплательщика, следует вернуться к контролю за расходами граждан, активизировать работу по контролю за имуществом, предоставить исполнительным органам право оперативной корректировки налогового законодательства в рамках Кодекса.

Предстоящее обострение бюджетных проблем потребует от реальной налоговой политики не только ужесточения контроля, но и возврата к ряду ранее отмененных мер. Речь идет в первую очередь об отмененном прогрессивном обложении индивидуальных доходов. Конечно, при небольших доходах этот налог, как и любой другой, вызывает эффект замещения и снижает стимулы к труду, однако предположение, что стимулы к труду в этом случае уменьшатся и у людей с высокими доходами, не находит своего подтверждения, т. к. кривая предложения труда в этом случае демонстрирует неэластичность.

Значение аргументов типа «увеличение налогов уводит доходы в тень» сильно преувеличено. У государства при желании найдутся способы существенно нейтрализовать такой риск. Фискальный контроль за собственностью и сделками, обложение по внешним признакам, оперативные формы налогового контроля, презумпция правоты налогового органа — все это давно и эффективно действует в развитых странах.

В стесненных бюджетных обстоятельствах и при значительном количестве крупных состояний не стоит пренебрегать налогом на наследование. Кроме того, есть смысл вернуть ранее отмененные местные налоги, (в частности, курортный сбор), которые служили существенным источником пополнения местных бюджетов.

В предстоящие годы посткризисного развития налоговая политика обязана стать более уравновешенной. Ее ужесточение, не сводящееся к формальному увеличению налоговой нагрузки, должно обеспечить возврат к фундаментальным принципам сочетания интересов бизнеса и общества, обращение к теоретическим основам обложения, закрепление социальных критериев в законодательстве, поддержание баланса справедливости и экономической эффективности в налогообложении.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] / Консультант Плюс. — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=95685>.
2. Оценка антикризисных мер по поддержке реального сектора российской экономики. — ГУ-ВШЭ, МАЦ [Электронный ресурс] / Экономический портал. — Режим доступа: <http://institutiones.com/general/1197-ocenka-antikrizisnyh-mer.html>.
3. Российская Федерация: налоговая политика и увеличение налоговых поступлений. — МВФ, 1995. — С. 7.