

## ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

### FORMING OF TAX POLITICS : PROBLEMS AND PROSPECTS

*T. Tarasova  
L. Goncharenko*

#### Annotation

This paper examines the main directions of tax policy for 2016 and the planning period of 2017 and 2018, an analysis of the level and dynamics of tax revenues of the budget system of the Russian Federation. The proposals of the Chamber of Commerce of the Russian Federation for the formation of the main directions of tax policy.

**Keywords:** tax, tax policy, individual, personal income tax declaration, budget, budget revenues.

*Тарасова Татьяна Михайловна*

*К.э.н., доцент каф. бухгалтерского учета, анализа и аудита Самарского института (филиала) РЭУ им.Г.В.Плеханова, Самара*

*Гончаренко Лариса Николаевна*

*К.э.н., доцент каф. финансов и экономики Омского института (филиала) РЭУ им. Г.В. Плеханова, Омск*

#### Аннотация

В статье рассматриваются основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, проведен анализ уровня и динамики налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации. Рассмотрены предложения Торгово-промышленной Палаты Российской Федерации для формирования основных направлений налоговой политики.

#### Ключевые слова:

Налог, налоговая политика, физическое лицо, НДФЛ, декларация, бюджет, доходы бюджета.

Впервые текст проекта Основных направлений налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов был представлен в июне 2015 года главой Минфина России в ходе парламентских слушаний в Госдуме. Данный документ подготовлен с целью составления проекта федерального бюджета на 2016 финансовый год и двухлетний плановый период. Материалы Основных направлений налоговой политики необходимо учитывать как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке проектов бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований. Данный документ не является нормативным правовым актом, однако он представляет собой основание для подготовки федеральными органами исполнительной власти проектов изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и внесения их в Правительство Российской Федерации.

В течение 2016–2018 годов приоритетом Правительства Российской Федерации будет являться недопущение увеличения налоговой нагрузки на бизнес. Предложения такого рода не будут вноситься Правительством Российской Федерации в Государственную Думу, а также не будут поддерживаться в тех случаях, когда они будут поступать от других субъектов права законодательной инициативы. Фактический мораторий на увеличение на-

логовой нагрузки в текущем 2015 году, а также в ближайшие три года должен обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для инвесторов. Одновременно Правительство Российской Федерации планирует дальнейшее применение мер налогового стимулирования инвестиций, проведения антикризисных налоговых мер, а также дальнейшее повышение эффективности системы налогового администрирования.

Анализ уровня и динамики налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации является важным с точки зрения общей конструкции налоговой системы, поскольку позволяет показать, что с ее помощью следует сглаживать колебания доходов, обусловленные волатильностью внешнеторговой конъюнктуры, что, в свою очередь, требует настройки налоговой системы и различных подходов к налогообложению в различных секторах экономики.

В таблице 1 приведено соотношение величины доходов бюджета расширенного правительства Российской Федерации (включая консолидированный бюджет Российской Федерации и внебюджетных фондов бюджетной системы Российской Федерации) в 2008 – 2014 годах и валового внутреннего продукта.

Таблица 1.

Доходы бюджета расширенного правительства Российской Федерации  
в 2008 - 2014 гг. (% к ВВП) [1]

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<i>Доходы всего</i>	39,17	35,04	34,62	37,26	37,69	36,93	36,93
<i>Налоговые доходы и платежи</i>	36,04	30,88	31,12	34,50	34,97	34,11	34,42
в том числе							
Налог на прибыль организаций	6,09	3,26	3,83	4,06	3,79	3,13	3,33
Налог на доходы физических лиц	4,04	4,29	3,87	3,57	3,64	3,78	3,78
Налог на добавленную стоимость	5,17	5,28	5,40	5,81	5,70	5,35	5,52
Акцизы	0,85	0,89	1,02	1,16	1,35	1,53	1,50
Таможенные пошлины	8,51	6,52	6,74	8,25	8,20	7,51	7,74
Налог на добычу полезных ископаемых	4,14	2,72	3,04	3,65	3,96	3,89	4,07
Единый социальный налог и страховые взносы	5,52	5,93	5,35	6,30	6,60	7,09	6,66
Прочие налоги и сборы*	1,73	1,99	1,88	1,71	1,74	1,84	1,82

Представленные в таблице 1 данные демонстрируют, что налоговые доходы бюджетной системы (рассчитываемые как сумма поступлений всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих налоговых платежей) в долях ВВП снизились по сравнению с 2008 годом, однако на протяжении последних 4 лет оставались примерно на одном уровне (изменяясь в диапазоне 34,4% – 35% ВВП).

Что касается уровня налоговой нагрузки по другим видам налогов, определяемый как доля соответствующих налоговых доходов в ВВП, то стабильный уровень налоговой нагрузки наблюдался применительно к налогу на доходы физических лиц: за последние 7 лет средний уровень доходов составил 3,85% ВВП, при этом по итогам 2014 года несколько снизился до 3,78% ВВП.

Также относительно стабильный уровень налоговой нагрузки наблюдался в отношении налога на добавленную стоимость: в 2008 году – 5,17% ВВП и в 2014 году – 5,52% ВВП.

Наиболее существенное снижение налоговой нагрузки (на 2,76 процентных пункта ВВП) за анализируемый

период произошло по налогу на прибыль организаций с 6,09% ВВП до 3,33% ВВП. При этом снижение почти в два раза произошло на рубеже 2008 и 2009 годов, что обусловлено мировым финансовым кризисом 2008 года, а также принятыми в 2008 – 2009 годах антикризисными мерами налоговой политики.

Более чем в 1,8 раза увеличился размер доходов бюджетной системы от акцизного налогообложения (с 0,85% ВВП в 2008 году до 1,50% ВВП в 2014 году). Это связано, в первую очередь, с индексацией ставок акцизов темпами, опережающими темп роста инфляции.

Таким образом, проведенный анализ показывает, что уровень налоговой нагрузки в экономике России очень высокий. Сам по себе этот факт может свидетельствовать о том, что российская налоговая система менее конкурентоспособна, чем в других странах, даже с учетом того, что существенная часть налоговой нагрузки в России приходится на нефтегазовый сектор (в Казахстане и многих других странах доходы от добывающего сектора также в значительной степени формируют налоговые доходы бюджетов).

Однако, во-первых, инвестиционная привлекатель-

ность Российской Федерации для ведения предпринимательской деятельности формируется не только за счет абсолютного уровня налоговых изъятий и, как показано, в следующем разделе, в целом налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в России улучшаются. Во-вторых, в рассматриваемых странах сильно различаются условия, определяющие уровень расходных обязательств бюджетов – охват граждан системой пенсионного, социального и медицинского страхования и уровень социальных расходов, масштаб необходимых затрат на обеспечение обороноспособности и безопасности страны, расходы на создание и поддержание необходимой инфраструктуры и т.д.

Несмотря на эти обстоятельства, именно исходя из необходимости улучшения инвестиционного климата и создания условий для экономического роста, было принято решение не допускать увеличения налоговой нагрузки в стране в ближайшие годы, а по возможности – использовать все имеющиеся возможности для ее снижения (в первую очередь, для малого бизнеса и новых инвестиционных проектов).

Помимо решения задач в области бюджетного планирования, Основные направления налоговой политики позволяют экономическим агентам определить свои бизнес-ориентиры с учетом предполагаемых изменений в налоговой сфере на трехлетний период. Это повышает определенность условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации.

Так, в 2013 году Торгово-промышленной Палатой Российской Федерации и бизнесом были даны предложения в Основные положения налоговой политики. Рассмотрим основные из них.

Одним из ключевых предложений явилось распространение положений подп. 10 п. 1 ст. 164 НК РФ, не только на реализацию судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов, построенных российскими судостроительными, но и на передачу во владение и пользование таких судов по договорам финансовой аренды (лизинга) в соответствии с Указами Президента РФ от 07.05.2012 № 596 "О долгосрочной государственной экономической политике" и от 07.05.2012 № 597 "О мероприятиях по реализации государственной социальной политики". Реализация данного предложения приведен к выравниванию условий форм финансирования судостроительных проектов. В настоящий момент редакция части второй Налогового кодекса РФ (подп. 10 п. 1 ст. 164 НК РФ) применение ставки 0 процентов ограничено строительством судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов (далее – РМРС), исключительно за счет привлечения кредитного финансирования в банках. При этом строительство судов с использованием финанси-

рования привлекаемого у лизинговых компаний, у судовладельца возникает обязанность по уплате НДС в составе лизинговых платежей, что ставит данную схему финансирования в неравное положение с привлечением кредитного финансирования. Снятие данных ограничений приведет к увеличению заказов на строительство новых гражданских судов на российских судостроительных предприятиях, тем самым увеличив налоговые поступления в бюджеты всех уровней, как от судостроительных предприятий, так и от судовладельцев.

Другим важным, на наш взгляд, предложением является отмена транспортного налога в РФ в отношении транспортных средств массой свыше 12 тонн. Данная мера позволит избежать перевозчикам избыточной финансовой нагрузки, а также даст возможность оставить тарифы на грузоперевозки на прежнем уровне. В соответствии с поручением Правительства РФ от 08.06.2011 г. № ВП-П9-32-пр (п. 19) заинтересованным министерствам предлагалось подготовить предложения относительно полной отмены транспортного налога). Минэкономразвития России было дано заключение о целесообразности рассмотрения вопроса отмены либо снижения транспортного налога в отношении указанных транспортных средств после определения параметров платы за проезд по автомобильным дорогам федерального значения. В соответствии с Федеральным законом от 06.04.2011 г. № 68-ФЗ введение такой платы в отношении транспортных средств с разрешенной максимальной массой свыше 12 тонн предусматривается с 1 ноября 2014 года.

Большой интерес вызывает предложение о введении нового инструмента налогового контроля – "электронная (дистанционная) проверка", который будет функционировать на основе утвержденных форм отчетности и закрытого перечня документов, предоставляемых налогоплательщиком в электронной форме через специализированных операторов связи, производится экономический и математический анализ данных по централизованно настраиваемым алгоритмам. При добровольном согласии налогоплательщика на регулярную "электронную проверку" законодательно предусмотреть, что в случае выявления в ходе таких проверок нарушений штрафные санкции применяются в уменьшенном размере.

*Электронная проверка налоговой отчетности, в т.ч. по итогам каждого отчетного (налогового) периода позволит:*

1. Организовать регулярный, оперативный, эффективный и стандартизированный контроль за всей налоговой отчетностью в России.
2. Снизить зависимость от человеческого фактора по влиянию на итоги камеральных проверок (коррупционная составляющая), а также расходы по организации таких проверок специалистами службы.

3. Организовать регулярный анализ налоговой отчетности всех налогоплательщиков, в т.ч. добровольно не участвующих в "электронной проверке", что позволит эффективно определять необходимость организации и предмет камеральной и документальных проверок налогоплательщиков.

4. Рационально направлять и распределять ресурсы при организации документальных проверок.

5. Качественно улучшить контрольные функции налоговой службы без увеличения трудозатрат, путём значительного и качественного увеличения объёма обрабатываемой и анализируемой информации ("охват" 100% налоговой отчетности).

6. Повысить эффективность работы налоговой службы России по контролю за полнотой налоговых поступлений в бюджет, в т.ч. получить возможность эффективно планировать доходную часть бюджета и более точно рассчитывать макроэкономические показатели.

Другим ключевым предложением является поэтапный переход на налогообложение финансового результата (прибыли), что приведет к установлению справедливого уровня налоговой нагрузки в зависимости от эффективности деятельности предприятий ТЭК.

Торгово-промышленной Палатой Российской Федерации предлагалось внести изменения в раздел V.1 НК РФ, позволяющие всем сторонам по сделке между взаимозависимыми лицами, в которой применялись цены, не соответствующие рыночным ценам, осуществлять симметричные корректировки налогооблагаемой базы в добровольном порядке. Для симметричных корректировок сторона, у которой возникает завышение налоговой базы по налогу на прибыль, предлагается применять требования, аналогичные требованиям для такой корректировки по решению налогового органа в части подтверждения отражения обязательств и уплаты добровольно доначисленного налога контрагентом. Создание стимула для налогоплательщиков к самостоятельной корректировке налогооблагаемой базы по сделкам, в которых применялись цены, не соответствующие рыночным ценам. Стимулирование осуществления налогоплательщиками самостоятельных симметричных корректировок приведет к более справедливому распределению налоговых поступлений между бюджетами субъектов РФ, и требование фактической уплаты до корректировки к уменьшению исключит возможность несения потерь бюджетом.

*Если будет принято решение о введении прогрессивной ставки НДФЛ, то Торгово-промышленной Палатой Российской Федерации предлагается с 2017 года:*

а) оставить текущую ставку тринадцать процентов в качестве базовой;

б) установить верхний предел применения базовой ставки (тринадцать процентов) на уровне 8 млн. рублей, что обеспечит текущее налоговое бремя на средний

класс. С учетом даже официального (оптимистичного) прогнозного уровня инфляции в 5% предлагаемый порог в 5 млн. руб. к моменту планируемого введения прогрессивной шкалы НДФЛ (к 2017 году) уже будет эквивалентен 4,2 млн. руб. в сегодняшних ценах.

Данное предложение позволит обеспечить стабильность текущего налогового бремени по НДФЛ для населения с уровнем доходов вплоть до среднего класса включительно и окажет положительное влияние на местные бюджеты; никакого влияния на субъекты предпринимательской деятельности – налог платится за счет налогоплательщика, но не налогового агента.

*Другим ключевым предложением в части изменения НДФЛ является изменение подхода к нормированию рекламных расходов:*

а) применение нормы (абз.5 п.4 статьи 264 НК РФ) только к определенному ограниченному перечню расходов рекламного характера (призы, развлекательные мероприятия рекламного характера и прочие аналогичные расходы, являющиеся потенциально рисковыми с точки зрения получения необоснованных налоговых выгод);

б) освобождение от нормирования современных и эффективных способов распространения рекламы (реклама на транспорте, в том числе в метрополитене, на вокзалах, аэропортах, спонсорство спортивных мероприятий, проводимых общероссийскими спортивными федерациями и международными спортивными организациями, спортивных сборных команд Российской Федерации на официальных турнирах и соревнованиях и прочие, не несущие существенных рисков злоупотреблений со стороны налогоплательщиков).

Необходимо предоставление на законодательном уровне налогоплательщикам возможности применения ретроспективного подхода и уточнения налоговых обязательств по земельному налогу за все прошлые периоды, в отношении которых произведен пересмотр кадастровой стоимости и установление рыночной стоимости.

На сегодняшний день сложилась негативная ситуация с определением величины налоговой базы по земельному налогу.

Определение кадастровой стоимости земельных участков имеет субъективный (оценочный) характер и, кроме того, кадастровая оценка проводится по инициативе органов исполнительной власти, в чьих интересах увеличение поступлений в бюджет. Возникает очевидный риск завышения кадастровой стоимости участков по сравнению с их действительной рыночной ценой.

Это подтверждается значительной судебной практикой по земельному налогу. Имели место случаи превы-

шения размера кадастровой стоимости над рыночной в 5 раз.

Законодательно установлено право налогоплательщика на установление рыночной стоимости объектов на основании отчета оценщиков, если кадастровая стоимость оценивается им как несправедливая. В случае утверждения данной стоимости специализированной комиссией или в судебном порядке, этот показатель заменяет собой результат кадастровой оценки конкретного объекта.

Однако рыночная стоимость, установленная на основании отчета об оценке, отражается в гос. кадастре только после вступления в законную силу решения суда или на дату решения комиссии. Поскольку налог за налоговый период исчисляется по данным кадастровой стоимости, установленной на 1 января этого периода, по мнению налоговых органов, применять "новую" стоимость можно только начиная со следующего после утверждения рыночной стоимости года. Судебная практика, складывающаяся в последнее время, преследуя интересы бюджета, это подтверждает.

Таким образом, несмотря на то, что установлено (в т.ч. признано судом) очевидное завышение налоговой базы, налогоплательщик переплачивает налог без возможности корректировки прошлых либо текущих периодов. А причиной переплаты налога является исключительно некорректная первоначальная кадастровая оценка и последующая поддержка судами бюджетных интересов местных органов власти, выступающих за перенос применения новой кадастровой стоимости на 1 января следующего года.

В условиях, сложившихся на сегодняшний день, т.е. при отсутствии у налогоплательщиков возможности в применении ретроспективного подхода и уточнения налоговых обязательств за прошлые периоды на основании отчета оценщика, на организации возложено существенное налоговое бремя в необоснованно завышенном размере. В этой ситуации грубо нарушаются основы законодательства о налогах и сборах, продекларированные в ст. 3 НК РФ, в частности, принцип установления экономически обоснованных налогов и запрет на их произвольный характер.

Налогоплательщики несут необоснованно высокие расходы на банковские гарантии, необходим пересмотр критериев для применения заявительного порядка возмещения НДС – введение иных критериев без использования банковской гарантии. В настоящее время пп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ предоставлена возможность применения заявительного порядка возмещения НДС без представления действующей банковской гарантии налогоплательщикам, у которых совокупная сумма налога на

добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующих году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 миллиардов рублей.

При недостижении данного порога применение заявительного порядка возможно только при условии предоставления банковской гарантии.

Указанный порог совокупной суммы уплаченных налогов де-факто дискриминирует производственные экспортно-ориентированные отрасли, которые собственно в первую очередь и заинтересованы в применении заявительного порядка возмещения НДС, по сравнению с добывающими, реализующими продукцию на внутреннем рынке.

Это происходит, во-первых, из-за того, что в расчет выключены платежи по НДС и акцизам, которые большинство производственных и обрабатывающих предприятий не платят; во-вторых, потому что предприятия-экспортеры применяют 0% ставку НДС, в связи с чем собственно и заинтересованы в применении заявительного порядка возмещения НДС, в то время как у предприятий, ориентированных на рынок РФ, наоборот, высокая доля НДС в структуре налоговых платежей и, соответственно, для них заявительный порядок возмещения НДС, как правило, не актуален.

То есть предприятия, объективно сопоставимые с точки зрения объемов производства и занятости, активов, инвестиций и т.п. экономических критериев, имеют разный статус с точки зрения возможности применения заявительного порядка возмещения НДС.

Кроме того, банковская гарантия, как необходимое условие применения заявительного порядка возмещения НДС, играет роль финансового обеспечения, гарантии получения бюджетом причитающихся сумм налога. Вместе с тем, такую обеспечительную функцию и подтверждение платежеспособности налогоплательщика могло бы выполнять наличие достаточных активов и выручки налогоплательщика.

При этом следует отметить, что величина налоговых платежей налогоплательщика в предшествующих периодах не является гарантией платежеспособности налогоплательщика в текущем периоде и не может играть роль финансового обеспечения.

В связи с этим Торгово-промышленной Палатой

Российской Федерации предлагается рассмотреть возможность замены критерия минимального объема уплаченных налогов на иные критерии, отражающие финансово-экономическое состояние налогоплательщика и подтверждающие его платежеспособность, например, объем выручки и стоимость чистых активов в размерах, сопоставимых с объемом заявленного к возмещению налога.

*Кроме того, компания ОАО "ЛУКОЙЛ" также внесла ряд предложений в основные направления налоговой политики. Среди них можно выделить:*

**а)** учет расходов в рамках благотворительной деятельности в пределах лимитов, что направлено на стимулирование благотворительной деятельности, будет способствовать поддержанию и развитию науки, образования и т.п. и позволит привлекать частные финансовые средства на социально важные цели;

**б)** формирование налоговой базы по налогу на имущество без учета величины оценочных обязательств в первоначальной стоимости объекта основного средства. Данная мера направлена на исключение существенного увеличения налоговых обязательств организаций. Для крупных организаций оценочные обязательства составляют существенные суммы и дополнительное налоговое бремя повлияет на финансово-хозяйственную деятельность компаний.

Среди прочих важных изменений в области налогового администрирования необходимо выделить следующие:

**1.** урегулирован внесудебный порядок взыскания налогов с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма не превышает пяти миллионов рублей;

**2.** расширены возможности использования банковских гарантий;

**3.** предусмотрена обязанность налогоплательщиков – физических лиц по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, однократно сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты

налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Ответственность за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – физическим лицом налоговому органу указанного сообщения предусмотрена с 1 января 2017 г.;

**4.** предусмотрено право налогоплательщиков заявить налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации.

**5.** введена обязательность досудебного порядка обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц;

**6.** предусмотрено право налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, заявлена сумма убытка, потребовать, чтобы налогоплательщик представил соответствующие пояснения;

**7.** введен запрет на открытие налогоплательщиком нового счета в другом банке, если по существующим счетам приостановлены операции.

Таким образом, поскольку Правительство Российской Федерации не планирует выходить с предложениями о повышении налоговой нагрузки и осуществлении каких-либо масштабных изменений в налоговой системе в текущем 2015 году, а также в ближайшие три года, а также не будет поддерживать такие инициативы других субъектов права законодательной инициативы, при проведении налоговой политики основное внимание будет уделяться проведению антикризисных мер, а также реализации тех основных изменений, планы по проведению которых уже определены в нескольких стратегических документах. Это – Основные направления налоговой политики на очередной год и плановый период, утвержденные в предыдущие годы, послания и поручения Президента Российской Федерации и Председателя Правительства Российской Федерации, а также утвержденные к настоящему времени "дорожные карты" в различных отраслях.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Проект документа "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов", в редакции 03.06.2015 г.
2. Проект документа "Предложения в проект Основных направлений налоговой политики до 2017 года", представленный Торгово-промышленной Палатой Российской Федерации.