

И.А. Майбуров, д-р экон. наук, проф.
Уральский государственный технический
университет-УПИ, г. Екатеринбург

РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ: СОВРЕМЕННЫЙ КОНТЕКСТ И СРЕДНЕСРОЧНЫЕ ПЕРСПЕКТИВЫ

В статье анализируются четыре основных результата современного этапа реформирования налоговой системы: ее упрощение, снижение налогового бремени, повышение эффективности налогового администрирования, формирование стимулов для социально-экономического развития страны. Рассматриваются возможные варианты дальнейших налоговых реформ. Особый акцент делается на перспективах реформирования единого социального налога, оптимизации ставок налога на добавленную стоимость, совершенствования налогообложения недвижимости и нефтегазодобычи. Делается вывод, что в дальнейшем снижения налоговой нагрузки на экономику ожидать не приходится.

Как известно, с начала 2000-х гг. в России реализуется третий этап масштабной налоговой реформы, обусловленный ревизией и параллельной кодификацией федеральных, региональных и местных налогов в части второй Налогового кодекса РФ (НК). Этот этап продолжает реализовываться и поныне, только современное содержание его состоит уже в перманентном совершенствовании ранее кодифицированных налогов, придания им определенной социально-экономической направленности.

Очевидно (во всяком случае, для автора), что для реализации социально-экономической сущности налогов принципиально важно обеспечить такую направленность налоговых реформ, чтобы они были нацелены на решение четырех основных задач: *во-первых*, обеспечивали бы упрощение налоговой системы; *во-вторых*, приводили бы к снижению налогового бремени и его наиболее эффективному межотраслевому перераспределению; *в-третьих*, создавали бы демократические и при этом эффективные процедуры налогового

администрирования, и *в-четвертых*, являлись бы действенным инструментом социально-экономического прогресса.

По сути дела, речь идет о том, чтобы налогам была имманентна не только фискальная, но и паритетная ей регулирующая и контрольная функции. Эти задачи реализуются в России уже более 8 последних лет, но утверждать, что они успешно решены, нельзя. Более того, нельзя даже приблизительно оценить, сколько же времени еще нужно, чтобы реформирование налоговой системы достигло своего «завершающего аккорда». Вместе с тем в последние годы на этом пути наблюдается существенное продвижение вперед – достигнуты значительные результаты, о которых мы и напомним ниже.

Первое направление реформирования – упрощение налоговой системы. Это упрощение проводилось в процессе формирования части второй НК и ее непрерывного совершенствования:

1) из более чем 30 налогов периода конца 90-х гг. было кодифицировано 12 налогов, 2 сбора и 4 специальных налоговых режимов (не кодифицирован

пока только один налог – на имущество физических лиц). Кодификация налогов привела не только к количественному уменьшению их числа, что то же, в принципе, немаловажно, сколько к качественному их преобразованию, процессу куда более трудному и значимому. Качественные изменения заключались в единообразном представлении каждого налога как совокупности обязательных элементов налогообложения (объекта, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления, порядка и срока уплаты налога), без определения которых налог не мог считаться установленным;

2) была проведена ревизия налогов на предмет дублирования в них однотипной налоговой базы. В результате были отменены так называемые оборотные налоги: налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (ставка – до 1,5 % от выручки); налог на пользователей автомобильных дорог (ставка – до 3,75 % от выручки); налог на реализацию горюче-смазочных материалов (ставка – 25 % от объема реализации ГСМ); налог с продаж (ставка – до 5 % от объема розничной реализации);

3) было проведено укрупнение ряда налогов. Так, все разрозненные ранее взносы в государственные социальные внебюджетные фонды были интегрированы с 2001 г. в единый социальный налог (ЕСН) с существенно более щадящей регрессивной шкалой налоговых ставок. Кроме того, платежи ресурсного характера (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, платежи за пользование недрами, акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат) были заменены с 2002 г. более крупным и фискально-значимым налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ);

4) было кардинально упрощено налогообложение отдельных видов эко-

номической деятельности и целевых категорий хозяйствующих субъектов посредством установления для них специальных налоговых режимов. В рамках этих режимов им предоставлялась возможность заменить уплату ряда налогов (на прибыль, на имущество, на добавленную стоимость и части ЕСН) уплатой: а) единого налога на вмененный доход (ЕНВД); б) единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН); в) единого налога при упрощенной системе налогообложения.

Второе направление реформирования – снижение налогового бремени и наиболее эффективное его межотраслевое перераспределение. В этом направлении ощутимыми результатами явилось снижение ставок по большинству налогов:

- прогрессивные ставки подоходного налога с максимумом в 30 % были заменены в 2001 г. на пропорциональную ставку в 13 %, применяемую единообразно ко всем трудовым доходам;
- ставка налога на прибыль организаций была унифицирована для различных видов деятельности и снижена в 2002 г. с 35 % до 24 %;
- ставка налога на добавленную стоимость была уменьшена в 2004 г. с 20 % до 18 %;
- ставка ЕСН была уменьшена с 35,6 % до 26 % с 2005 г. Напомним, что до интеграции ЕСН в 2000 г. работодателям приходилось платить в совокупности 38,5 % начислений на фонд оплаты труда, в т.ч. в Пенсионный фонд – 28, Фонд социального страхования – 5,4 %. Фонд обязательного медицинского страхования – 3,6 % и в Фонд занятости – 1,5 %. Кроме того, в условиях инфляции и постоянного роста зарплаты отказ от индексации твердо установ-

ленных порогов регрессии приводит к дальнейшему снижению эффективной налоговой ставки ЕСН, как минимум, на один процентный пункт ежегодно;

- существенно более низкая величина единых налогов по сравнению с интегральным налоговым бременем, заменяемых ими налогов. Так, при упрощенной системе ставка единого налога – 6 % от доходов или 15 % от доходов за вычетом расходов, по ЕНВД – 15 % от величины вмененного дохода, по ЕСХН – это вообще 6 % от доходов за вычетом расходов.

Представленное выше снижение ставок довольно существенное, и оно неизбежно должно было привести к ослаблению налоговой нагрузки на экономику страны. Однако по данным табл. 1 такой вывод не просматривается.

Более того, наблюдается прямо противоположная тенденция существенного возрастания налоговой нагрузки с 31,9 % в 1998 г. до 36,7 % в 2007 г. Здесь все дело в том, что увеличение совокупной налоговой нагрузки на экономику происходило вследствие действия двух основных факторов: во-первых, благоприятной мировой конъюнктуры на энергоносители, а во-вторых, в результате постоянной

Таблица 1

Динамика налоговой нагрузки
(налоговые доходы^о бюджета расширенного правительства в % от ВВП)¹

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Налоговые доходы, всего	31,9	31,4	35,7	35,7	35,6	34,6	35,3	36,6	36,4	36,7
Налог на прибыль	3,7	4,6	5,4	5,7	4,3	4,0	5,1	6,2	6,2	6,6
НДФЛ	2,7	2,4	2,4	2,9	3,3	3,4	3,4	3,3	3,5	3,8
НДС	6,0	6,0	6,2	7,2	7,0	6,7	6,3	6,8	5,6	6,9
Акцизы	2,6	2,3	2,3	2,7	2,4	2,6	1,4	1,2	1,0	1,0
Таможенные пошлины	1,4	1,8	3,1	3,7	3,0	3,4	5,0	7,5	8,3	7,0
НДПИ и налоги на природные ресурсы ¹	0,9	0,9	1,1	1,4	3,1	3,0	3,4	4,2	4,3	3,6
ЕСН и взносы в пенсионный фонд ²	7,9	7,1	7,3	7,2	6,9	6,6	6,3	5,4	5,4	5,6
Прочие налоги ³	6,9	6,4	8,0	4,8	5,6	4,9	4,4	2,0	2,0	2,2

Примечания: ^о – для повышения объективности учитываются не только налоговые, но и обязательные платежи, которые по своему статусу являются неналоговыми (таможенные пошлины, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование); ¹ – до 2002 г. это платежи за добычу полезных ископаемых; ² – до 2001 г. это платежи в государственные социальные внебюджетные фонды; ³ – налоги на совокупный доход, на имущество, прочие налоги.

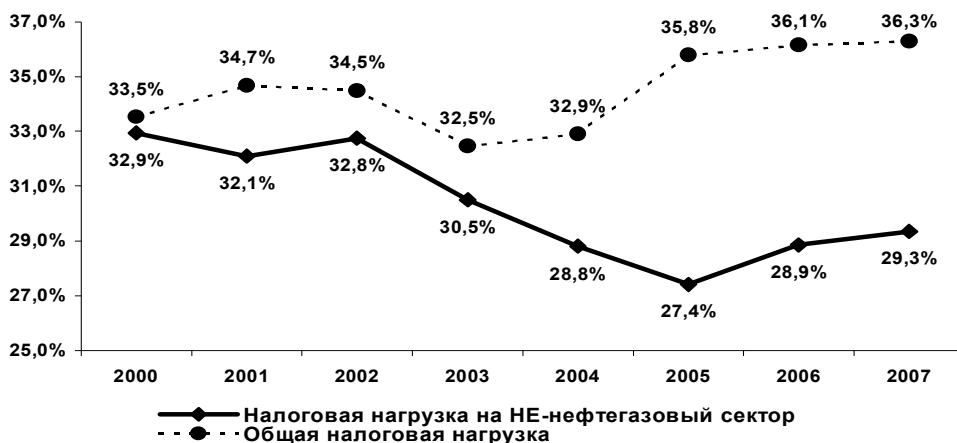
¹ Бюджетная стратегия Российской Федерации на период до 2023 г. Проект. Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

корректировки экспортных пошлин согласно динамике цен на энергоносители и прямой увязки налоговой ставки по НДС в отношении нефти с мировыми ценами. В результате стал наблюдаться процесс непрерывного увеличения налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор экономики и параллельного снижения нагрузки на недобывающие сектора. Результирующим итогом и стал обсуждаемый рост нагрузки. Если же на этот рост наложить динамику налоговой нагрузки на ненефтегазовый сектор, то из рисунка можно увидеть, что нагрузка на этот сектор снизилась с 33 % в 2000 г. до 29 % в 2007 г.

Следует признать, что подобный налоговый крен в сторону нефтегазодобычи объективно обусловлен необходимостью изъятия природной ренты, образующейся в результате благоприятной ценовой конъюнктуры, и необходимостью нивелирования посредством налогообложения средних показателей рентабельности в добывающих и недобывающих секторах экономики.

Межотраслевое перераспределение налоговой нагрузки привело к еще большему доминированию в структуре доходов расширенного правительства налоговых доходов от нефтегазодобычи. Так, по итогам 2007 г. 32 % всех бюджетных доходов приходилось на добычу полезных ископаемых, 17 % – на обрабатывающие производства, 8 % – на операции с недвижимым имуществом, аренду и предоставление услуг, 7 % – на транспорт и связь, 5 % – на строительство и только 4 % – на финансовую деятельность.

Вместе с тем если внимательно рассмотреть тренд налоговой нагрузки на ненефтегазовый сектор, то можно увидеть, что снижение это не такое уж и существенное, а с 2005 г. вновь отмечается повышение нагрузки. В числе основных причин такого повышения следует выделить как расширение налоговой базы за счет отмены большинства налоговых льгот, так и повышение действенности процедур налогового контроля, в результате которых бизнес



Динамика налоговой нагрузки в целом на экономику страны и на ненефтегазовый сектор

² Бюджетная стратегия Российской Федерации на период до 2023 г. Проект. Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

(особенно крупный) если не прекратил, то в значительной мере сократил использование различных схем налоговой минимизации. Последняя мера оказалась особенно результативной, но не столько из-за повышения качества налогового администрирования, хотя и этот процесс несомненно отмечается, сколько по причине демонстрации силы и непреклонности государственной машины в процессе над М. Ходорковским и ликвидации его бизнеса. Многие предприниматели сделали соответствующий вывод, заявив о необходимости повышения социальной ответственности бизнеса, стержнем которой формулируется исполнение перед обществом обязанности по полной и своевременной уплате налогов.

Третье направление реформирования – повышение эффективности налогового администрирования. Целевыми результатами этого направления следует считать, с одной стороны, сокращение возможностей уклонения от уплаты налогов и снижение масштабов теневой экономической деятельности,

а с другой стороны, снижение издержек и облегчение процедур исполнения налогоплательщиком налогового обязательства, а также совершенствование форм и методов налогового контроля за исполнением им этого обязательства.

Конечно, мы все ощущаем, что налоговое администрирование продвинулось вперед. Но как количественно оценить результативность данного направления? К сожалению, государственной статистикой не поддерживаются специальные показатели эффективности налогового администрирования. Доступными для анализа индикаторами здесь являются только показатели задолженности по налогам и размеров скрытой оплаты труда (табл. 2).

Что касается налоговой задолженности, то она, хотя в абсолютных величинах и продолжает оставаться существенной, но все же демонстрирует положительную динамику процентного (относительного) уменьшения, причем довольно существенного – практически в 3 раза по сравнению с 2000 г. И в этом аспекте

Таблица 2

Показатели эффективности налогового администрирования

Показатель / год	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
ВВП, млрд руб.	7302	9039	10863	13285	17048	21625	26781
Скрытая оплата труда, млрд руб.	810	994	1249	1496	1995	2551	3184
Удельный вес скрытой оплаты труда в ВВП, %	11,1	11,0	11,5	11,3	11,7	11,8	11,9
Задолженность по налогам и сборам в консолидированный бюджет, млрд руб.	461,7	475,0	520,5	522,4	892,0	754,2	757,4
Задолженность по налогам и сборам, в % от ВВП	6,32	5,26	4,79	3,93	5,23	3,48	2,83
Задолженность по налогам и сборам, в % от доходов консолидированного бюджета	22,0	17,7	14,8	12,6	16,4	8,8	7,1

успехи налогового администрирования вряд ли могут быть оспорены.

Тем не менее с задачей легализации доходов налоговая система так и не может справиться. Все что ей удалось – это законсервировать существующие масштабы уклонения от уплаты налогов при выплате зарплаты. Нетрудно увидеть, что соотношение скрытой оплаты труда к ВВП воспроизводится очень устойчиво и даже имеет определенную тенденцию к повышению. Ее легализации не способствует ни плоская шкала подоходного налога, ни самый низкий в Европе уровень социальных платежей, имеющих к тому же регрессивные ставки, ни проведенная амнистия доходов³. Если налоговые стимулы оказываются малоэффективными, следовательно, укоренившемуся процессу выплат зарплат «в конвертах» на сегодняшний день необходимо противопоставить в первую очередь административные рычаги контроля, что и делается уже во многих российских регионах, наладивших персонализированные взаимодействия административных комиссий с руководителями налогоплательщиков.

Четвертое направление реформирования – создание стимулов для социально-экономического развития страны. Следует признать, что данное направление начало реализовываться не так уж давно – всего несколько лет назад. А до этого наблюдались два противоположных процесса: во-первых, создание особых стимулов в виде специальных налоговых режимов для развития малого бизнеса и микро (ин-

дивидуального) предпринимательства; и во-вторых, снижение объема стимулов в виде отмены подавляющего большинства льгот для развития среднего и крупного бизнеса. Столь дифференцированный подход деформировал направление развития в первую очередь среднего бизнеса, ориентируя его не на укрупнение, а на противоестественное расчленение и маскировку под малый бизнес. Результат оказался достаточно плачевным – средний бизнес так и не смог занять подobaющих ему позиций в российской экономике.

В последние годы идет активный и уже в значительной мере осознанный поиск таких налоговых инструментов, которые могли бы сформировать целенаправленный стимулирующий эффект налогообложения. В числе последних налоговых стимулов выделим следующие:

- ускоренное принятие с 2006 г. к вычету НДС при осуществлении капитального строительства, позволяющее налогоплательщикам применять вычеты не после завершения этого строительства, а в том налоговом периоде, когда были осуществлены эти затраты;
- введение с 2006 г. «амортизационной премии» в виде единовременного включения в состав расходов при исчислении налога на прибыль капитальные вложения в размере 10 % стоимости основных средств;
- с 2007 г. организации получили право в полном объеме – без ограничения – уменьшать налоговую базу на сумму убытков предыдущих периодов (до 2005 г. действовало 30 %-е ограничение, т. е. совокупная сумма переносимого на текущий период убытка не могла превышать 30 % от налоговой базы, в 2006 г. – 50 %);

³ Это подтверждает, в частности, и спикер Совета Федерации С. Миронов, который назвал «крайне скромными» итоги налоговой амнистии 2007 г. в России. Он отметил, что за 10 месяцев амнистии было узаконено всего 4,7 млрд руб. прошлых доходов, с которых уплачен в бюджет 13 %-й налог в размере 611 млн руб. С. Миронов подчеркнул, что зарплаты в конвертах выплачиваются повсеместно, почти не скрываясь. Режим доступа: www.taxhelp.ru.

- с 2007 г. организации получили право равномерно в течение одного года относить на расходы затраты на осуществление НИОКР, причем любых, даже не давших положительного результата;
- с 2007 г. вводится особый порядок налогообложения такого источника финансирования деятельности некоммерческих организаций, как целевой капитал – эндаумент. Суть этого порядка в стимулировании создания эндаумента посредством исключения из состава доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, поступлений от благотворителей на формирование целевого капитала, доходов некоммерческих организаций от управления средствами целевого капитала, а также поступлений некоммерческих организаций (благополучателей) от организаций – собственников целевого капитала;
- установление группы специальных коэффициентов к норме амортизации, позволяющих производить ускоренную (в 2 или 3 раза быстрее) амортизацию основных средств, в т.ч. коэффициент не выше 2 для резидентов особых экономических зон и не выше 3 для основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности;
- создание особо льготных условий налогообложения для резидентов технико-внедренческих особых экономических зон в части существенных льгот по налогу на прибыль, НДС, ЕСН, налогу на имущество, земельному налогу и таможенным платежам;
- освобождение с 2007 г. от обложения налогом на прибыль дивидендов, получаемых российскими организациями при «стратегическом» участии в деятельности российской или иностранной организации, если величина такого участия превышает 500 млн руб.;
- установление льготных шкал регрессионных ставок ЕСН для сельскохозяйственных товаропроизводителей, резидентов особых экономических зон, организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий;
- уменьшение с 2007 г. ставки НДС при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности и установление с 2007 г. «налоговых каникул», т. е. освобождение от уплаты этого налога добычи нефти на месторождениях Юго-Восточной Сибири, а также освобождение от уплаты этого налога добычи сверхвязкой нефти. Кроме того, расширяется с 2008 г. территория действия налоговых каникул для месторождений Азовского и Каспийского морей, месторождений севернее Северного полярного круга;
- увеличение с 2008 г. налогового периода по НДС до квартала;
- снижение с 2008 г. ставки НДС при добыче нефти посредством увеличения необлагаемого минимума цены барреля нефти с 9 до 15 долл. Напомним, что этот минимум учитывается при расчете коэффициента, характеризующего динамику мировых цен;
- с 2008 г. любые организации (а не только научные или образовательные, как было ранее) не будут платить НДС с НИОКР, которые относятся к созданию или

- усовершенствованию продукции и технологий;
- с 2008 г. освобождается от НДС реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, различные ноу-хау, а также права на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;
 - с 2009 г. увеличивается налоговый вычет на ребенка с 600 руб. до 1 тыс. руб. Кроме того, этот вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика превысил 280 тыс. руб. (ранее в качестве такого ограничения была сумма 40 тыс. руб.);
 - освобождение с 2009 г. от обложения НДФЛ, а для организаций от ЕСН и включение в затраты при исчислении налога на прибыль дополнительных страховых взносов, уплачиваемых в соответствии с новым законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений». Кстати, напомним идею данного закона, чтобы стимулировать собственные пенсионные накопления на каждый рубль дополнительных страховых взносов компаний и (или) граждан, государство в период с 2008 по 2013 г. будет добавлять дополнительный «бюджетный» рубль из средств Фонда национального благосостояния;
 - с 2009 г. при применении нелинейного метода начисления амортизации используется не пообъектный способ, а модель убывающего остатка по укрупненным аморти-

зационным группам (пулам), что предполагает значительное ускорение сроков амортизации основных средств. Это будет стимулировать ускоренную реновацию производственных фондов.

Это далеко не полный перечень налоговых рычагов, задействованных в последнее время. Вместе с тем следует подчеркнуть, что на достигнутом правительство не собирается останавливаться, но собирается впредь более осторожно подходить к тем нововведениям, которые чреваты значительными потерями бюджета. В программных документах⁴ заявлено о новой волне грядущих налоговых преобразований и соответствующей корректировке налоговой политики. Основной акцент такой корректировки делается на ожидаемом снижении удельного веса нефтегазового сектора и соответствующих доходов от него. А поскольку в будущем предвидится дальнейший рост социальных обязательств, то не представляется возможным, по мнению правительства, принятие тех мер налоговой политики, которые могут привести к существенному снижению бюджетных доходов.

Данный вывод подкрепляется среднесрочными реформами, которые ожидаются в разрезе существующих наиболее проблемных участков налоговой системы.

Во-первых, очевидна неизбежность реформы единого социального налога. Чем дальше оттягивается данный вопрос, тем все хуже ситуация с финансовым обеспечением пенсионных и социальных расходов. Начиная с 2005 г., когда была уменьшена ставка ЕСН с 35,6 % до 26 %, дотации из Федерального бюджета внебюджетным фондам на покрытие

⁴ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2008–2010 годы; Бюджетная стратегия Российской Федерации на период до 2023 г. Проект. Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

дефицита увеличились более чем в 10 раз. По Пенсионному фонду дисбаланс средств наиболее критичен: если в 2004 г. эти дотации составляли всего 6 % расходов фонда, а остальное обеспечивали средства ЕСН, то в 2006 г. ситуация принципиальным образом изменилась – уже 54 % расходов фонда стало дотироваться из бюджета. Если ничего не менять, то по прогнозам Пенсионного фонда коэффициент замещения (отношение средней пенсии к средней зарплате) в России к 2010 г. снизится до 15 %, а к 2020 г. – вообще до 10 %.

Самой существенной ошибкой Минфина следует признать целевую установку на то, что столь низкая ставка ЕСН очень быстро приведет к кардинальному повышению декларирования легальных выплат работникам. Это в свою очередь обеспечит рост налоговой базы и поступлений данного налога, что не создаст даже в переходный год дефицита средств во внебюджетных фондах. Однако данные ожидания оказались чрезмерно оптимистичными – долевой рост поступлений ЕСН начался только через два года, но очевидно, что выйти на уровень начала 2000-х гг. уже не удастся (см. табл. 1).

Понимание того, что реформировать ЕСН надо, но как это сделать не известно, привели к ряду сменяющих друг друга правительственных установок.

Вначале проблему предлагалось решать исходя из установки целесообразности сохранения ЕСН в нынешнем виде, но с изменением регрессионной шкалы ЕСН. Что интересно, Минздравсоцразвития в первом варианте предложило вообще уйти от регрессионного характера, сделав ставки исключительно пропорциональными, как в НДФЛ. В министерстве аргументировали необходимость такого шага тем, что в связи с ежегодным ростом доходов населения все большее количество работников имеет налоговую базу выше максимального порога в 600 тыс. руб., не

говоря уже о пороге в 280 тыс. руб., с которого начинается первое понижение ставки. Во втором варианте уже Министерство финансов предложило реализовать ежегодную индексацию пороговых значений налоговой базы, с которых и начинает применяться регрессия. Аргументирует свою позицию Минфин тем, что действующие пороги регрессии не индексировались ни разу с момента их введения. В связи с чем эффективная ставка ЕСН (отношение фактических совокупных поступлений данного налога к совокупной налоговой базе, которой является начисленная по стране заработная плата) снижается темпами около 1 процентного пункта в год. Так, по соответствующим оценкам величина эффективной ставки ЕСН в отсутствие индексации порогов регрессии уменьшится с 24,5 % в 2005 г. вплоть до 20,2 % по итогам 2009 г. Именно такой вариант реформы ЕСН и был зафиксирован в «Основных направлениях налоговой политики на 2009-2011 гг.».

Но буквально через несколько месяцев при формировании «Бюджетной стратегии...» было заявлено вообще об отмене ЕСН с 2010 г. и уплате работодателями отдельных страховых взносов в фонды: пенсионный (ПФ), обязательного медицинского страхования (ФОМС) и социального страхования (ФСС). По сути, речь идет о возврате к старой неинтегрированной модели страховых взносов. При этом предлагалось, не повышая совокупную ставку по всем фондам свыше 26 % (ПФ – 19,25 %, ФСС – 2,25 %, ФОМС – 4,50 %), существенно повысить пороги регрессии: нижний – до 1,1 млн руб., средний – от 1,1 до 2,3 и верхний – свыше 2,3 млн руб., что практически в 4 раза выше существующих порогов. И в дальнейшем эти пороги постоянно индексировать.

Но и на этом метания правительства относительно реформы ЕСН не завершились. В обсуждаемом сейчас

варианте «Концепции долгосрочного социально-экономического развития России до 2020 г.» предусматривается значительное увеличение налоговой нагрузки по страховым взносам с 2010 г. Вместо совокупных 26 % работодателям придется платить в итоге 34 %, в т. ч. в ПФ – 26 %, ФОМС – 5,1 % и в ФСС – 2,9 %. Кроме того, предусматривается, что малый бизнес, применяющий специальные налоговые режимы, будет уплачивать страховые взносы на общих основаниях. Причем суммы единого налога нельзя будет уменьшать на суммы уплаченных страховых взносов, как это делается сейчас. Именно такой вариант реформы ЕСН, подразумевающий значительное увеличение налоговой нагрузки, озвучил на сентябрьском заседании правительства его председатель В. Путин. Но все же не факт, что это последний вариант реформы ЕСН.

Во-вторых, необходимо определиться с налогом на добавленную стоимость и величиной его ставок. Вот уже несколько лет очень активно обсуждаются две стороны этой проблемы: *первая*, какой косвенный налог более эффективен и предпочтителен для страны в будущем – НДС или налог с продаж, какой из них сможет создать большие стимулы для экономического развития; а *вторая*, если сохранять НДС, то каковы должны быть ставки этого налога?

Что касается проблемы выбора между разными косвенными налогами, то в целом она сейчас не настолько остра. Большинство специалистов не видят оснований в рокировке этих налогов. Но поскольку к налогу с продаж довольно часто апеллируют, говоря о системных недостатках НДС, следует тезисно осветить основные доводы в пользу этих налогов.

Критики НДС, как правило, делают акцент на следующих его недостатках, которых якобы можно избежать при переходе к налогу с продаж.

1. Этот налог является наиболее обременительным для отраслей с высокой добавленной стоимостью, сдерживая их развитие. В связи с чем переход к налогу с продаж обеспечит желаемую нейтральность и создаст для всех отраслей идентичные условия, расширив при этом еще и ресурсы развития для начальных стадий производственно-сбытового цикла.
2. Корпоративное администрирование НДС имеет слишком высокие издержки, которые несут именно добросовестные налогоплательщики. Эти издержки с течением времени не только не снижаются, но и имеют тенденцию к увеличению. В свою очередь администрирование налога с продаж, как свидетельствует практика, для предприятий не является обременительным.
3. Слишком уж большими становятся масштабы злоупотреблений с НДС, причем во всех их проявлениях, как в плане уклонения от уплаты этого налога, так и в аспекте незаконного возмещения НДС из бюджета, особенно при экспортных операциях. Что равносильно, по сути, перекачке средств через бюджет от добросовестных налогоплательщиков к недобросовестным, или, иными словами, финансированию добросовестными налогоплательщиками этих махинаторов.

Сторонники НДС настаивают на том, что определенные недостатки, конечно же, существуют, но объем их не больше, чем в других налогах. В целом же это не повод для его замены, а стимул для совершенствования самой модели налога и практики администрирования. Они

выделяют очевидные достоинства этого налога, которых нет в налоге с продаж.

1. Обязательства по уплате НДС распределяются между разными налогоплательщиками по всему производственно-сбытовому циклу, поэтому уклонение одной из организаций данного цикла от уплаты НДС влечет только частичную потерю налога для бюджета. В то время как в налоге с продаж обязательства по уплате концентрируются на сбытовой стадии данного цикла. Если же эта сбытовая организация уклонится от налогообложения, тогда уже вся сумма налога с продаж будет потеряна для бюджета. В итоге вероятность уклонения от уплаты налога с продаж не меньше, чем в НДС, а, наоборот, во много раз выше.

2. Государственное администрирование НДС охватывает весь круг организаций производственно-сбытового цикла, но основное внимание при этом уделяется администрированию крупнейших налогоплательщиков, которые в России обеспечивают около 80 % поступлений этого налога. Их не так уж и много, и состоят они все на особом учете. Сбытовое же звено – самое многочисленное – зачастую освобождается от такого администрирования, поскольку не является плательщиками НДС. При налоге с продаж издержки государственного администрирования неизбежно увеличатся, поскольку соответствующим контролем должны быть охвачены сотни тысяч розничных торговых точек, вплоть до самых мелких. И, естественно, налог с продаж не предусматривает возможности каких-либо стимулирующих освобождений для малого бизнеса.

3. НДС является интеграционным налогом, создающим условия для развития международной торговли и кооперации, поскольку гармонизированные принципы и правила этого налога обеспечивают во всех странах логику однократного обложения НДС импортируемых и экспортируемых товаров, работ и услуг. В

свою очередь налог с продаж является сепаратистским (исключительно внутри-национальным) налогом, поскольку он не унифицирован для международной торговли.

4. С позиций предприятий НДС лучше тем, что он не требует разграничивать товары для перепродажи и для производственных целей, все определяется разницей между «входящим» и «исходящим» НДС. Налог с продаж требует очень четкого разграничения таких товаров и услуг, поскольку облагаться должен именно акт продажи товара (работы, услуги) конечному потребителю. Поэтому покупка товаров, работ и услуг для производственных целей не должна входить в объект налогообложения, что сразу создаст возможность для массы злоупотреблений.

5. С позиций государства НДС предпочтителен тем, что он обеспечивает большую устойчивость поступлений, не зависящую в такой мере от колебаний потребительского спроса, как налог с продаж, поскольку взимается еще на стадиях производства. Кроме того, НДС имеет значительно более широкую налоговую базу, в которую входят не только реализация произведенных и (или) приобретенных товаров (работ, услуг) потребителю, но и все непроизводственные покупки. Речь здесь идет о товарах (работах, услугах), выполненных для собственных нужд внутри предприятия, и о строительно-монтажных работах для собственного потребления.

Дабы развенчать несостоятельность искомой рокировки, ответственный работник Минфина И. Трунин сделал даже расчеты⁵ требуемой ставки налога с продаж, чтобы поступления от нового налога смогли компенсировать отмену НДС. В условиях существующей собираемости косвенных налогов 10 %-я ставка налога

⁵ Трунин И. Нужна ли отмена НДС в России? // Вопросы экономики. 2008. № 9. С. 34–49.

с продаж (а это очень высокая по мировым меркам ставка) обеспечит поступления в размере всего лишь 2,5 % ВВП. Для полной компенсации выпадающих доходов требуется установление ставки никак не менее 20 %. Дальнейшие комментарии здесь, по-моему, излишни.

Гораздо насыщеннее дискуссия о величине снижения ставок НДС в среднесрочной перспективе. В этом вопросе готового решения нет – даже программные документы ограничиваются только расчетом и анализом потерь бюджета при различных вариантах ставок НДС, не делая окончательных выводов. Хотя сейчас понятно, что в условиях существенного повышения страховых взносов все равно нужно сформировать эквивалентную компенсацию для налогоплательщиков. Идеальный вариант для этого – снижение ставки НДС. Но насколько?..

В «Бюджетной стратегии...» оцениваются прямые потери федерального бюджета на величину потенциальных доходов от НДС (табл. 3).

Кроме негативных бюджетных по-

следствий Минфин оценил также позитивные эффекты снижения ставки, состоящие в приросте поступлений по налогу на прибыль, ЕСН и НДС в результате увеличения объемов реализации производителей (или сферы торговли) и расширения налоговой базы этих налогов. В расчетах Минфина (табл. 4) были рассмотрены три модельных сценария, предполагающих, что в результате установления единой ставки НДС в размере 12 %:

- по 1-му сценарию всю выгоду получают потребители, т. е. цены уменьшатся на всю величину снижения ставки;
- по 2-му сценарию выгоду разделят поровну потребители и производители, т. е. цены уменьшатся только в половину снижения ставки;
- по 3-му сценарию всю выгоду получают производители, т. е. цены вообще не уменьшатся от снижения ставки.

Более реалистичными являются сценарии 2-й и 3-й. В пользу их свидетельствует опыт отмены налога с продаж

Таблица 3
Оценка изменения бюджетных доходов вследствие перехода на единую ставку НДС в 2009–2011 гг.

Единая ставка НДС, %	% ВВП	Млрд руб.		
		2009	2010	2011
10	-2,56	-1316,9	-1513,1	-1729,7
11	-2,20	-1133,1	-1302,0	-1488,3
12	-1,84	-949,3	-1090,8	-1246,9
13	-1,49	-765,5	-879,6	-1005,5
14	-1,13	-581,8	-668,5	-764,1
15	-0,77	-398,0	-457,3	-522,7
16	-0,42	-214,2	-246,1	-281,3
17	-0,06	-30,4	-34,9	-39,9
18	0,30%	+153,4	+176,2	+201,4
ВВП, млрд руб.	–	51 475	59 146	67 610

и понижения ставки НДС с 20 до 18 %, когда не произошло снижение цен и все выгоды получили производители. Эти сценарии демонстрируют довольно ощутимые потери налоговых поступлений в диапазоне 1,1–1,5 % ВВП. Именно их столь существенная величина останавливает правительство от принятия соответствующего решения.

Кроме того, не способствует принятию такого решения противоречивый зарубежный опыт. За период 1995–2007 гг. из 30 стран ОЭСР лишь пять стран снижало ставку, в то время как 16 стран, наоборот, увеличивали ставку, некоторые даже дважды. Страны, снижавшие ставку, имели слишком высокое ее первоначальное значение – на уровне 22–25 %. В результате снижения ставка не опустилась ниже 19 %.

Общий вывод финансового ведомства, активно выступающего против

снижения ставки налога, сводится к тому, что если идти на установление единой ставки НДС на уровне 12 %, тогда следует:

- а) либо повысить ставку налога на прибыль на 7 п.п. – до 31 %;
- б) либо повысить ставку НДСФЛ на 6,5 п.п. – до 19,5 %;
- в) либо повысить в три раза уровень обложения акцизами;
- г) либо повысить ставку ЕСН на 8-10 п.п. – до 34–36 %.

В итоге мы видим, что правительство избрало последний вариант, намереваясь повысить совокупную ставку социальных платежей до 34 %. Посмотрим теперь, последует ли адекватное снижение НДС до 12 %. Значительные сомнения у автора вызывает возможность последнего шага, особенно после одобренного Госдумой снижения ставки налога на прибыль с 24 до 20 %. Дума-

Таблица 4
Результирующие последствия снижения ставки НДС до 12% для доходов бюджетной системы России в условиях экономических показателей 2009 г.

	Млрд руб.	% ВВП	Млрд руб.	% ВВП	Млрд руб.	% ВВП
	1-й сценарий		2-й сценарий		3-й сценарий	
Выпадающие доходы бюджета в результате снижения ставки НДС	-949,3	-1,84	-949,3	-1,84	-949,3	-1,84
Дополнительные поступления в бюджет от налогов:						
Налог на прибыль (24%)	228,9	0,44	149,6	0,29	70,2	0,14
ЕСН (26 %)	202,2	0,39	142,1	0,28	82,0	0,16
НДСФЛ (13%)	114,3	0,22	80,3	0,16	46,4	0,09
Чистое изменение налоговых поступлений в бюджет вследствие снижения ставки НДС	-403,9	-0,78	-577,4	-1,12	-750,8	-1,46

ется, что именно данное 4 %-е снижение будет представлено как эквивалентная рокировка фискальной экспансии социальных платежей.

В-третьих, следует определиться с единообразным налогообложением недвижимости. Суть предлагаемых изменений состоит в интеграции трех налогов (на имущество организаций, на имущество физических лиц и земельного) в один налог на недвижимость.

В настоящее время ведется работа по выработке новой методологии налогообложения недвижимости, пока только для физических лиц. Новизна ее состоит в том, что она предусматривает кардинальное изменение фискальной сущности имущественного налогообложения в России, которое должно стать основным источником собственных налоговых доходов муниципалитетов и соответственно фундаментом их фискальной автономии. Усиление фискальной значимости может быть реализовано в первую очередь за счет интеграции объекта налогообложения (включения в него земли и строения) и существенного увеличения налоговой базы. К оценке последней, по мнению специалистов Минфина, следует применять единые подходы, основанные на оценке исключительно *рыночной* (а не инвентаризационной – как было ранее) стоимости объектов недвижимости. В качестве объекта налогообложения предлагается считать единый *объект недвижимости*, который будет состоять из земельного участка и расположенного на нем жилого дома, квартиры, дачи, гаража или иного строения, помещения, сооружения.

В качестве базовых для разработки модели нового налога предлагается реализовать следующие положения, которые сформулированы⁶ по итогам

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2008-2010 годы. Режим доступа: <http://www1.minfin.ru>.

проведения пилотных проектов в Великом Новгороде и Твери:

1) необходимо на федеральном уровне регламентировать межведомственное взаимодействие и обеспечить совместимость компьютерных баз различных органов для формирования нового реестра объектов недвижимости. Без создания такого реестра и механизмов его поддержания в актуальном состоянии введение нового налога не представляется возможным;

2) необходимо обеспечить гибкие механизмы оценки налоговой базы. Для чего необходимо определить уровень управления, ответственный за проведение такой оценки. Предпочтительнее всего является децентрализованный подход к оценке объектов недвижимости, реализуемый специализированными организациями регионального либо муниципального уровней. Возможно также установление нескольких альтернативных методик оценки, право выбора одной из которых должно оставаться за самим муниципалитетом;

3) нужно предусмотреть право муниципалитетов на варьирование налоговой ставки в достаточно широких пределах;

4) необходимо предусмотреть переходный период при введении нового налога. Поскольку рыночная оценка объектов недвижимости должна привести к резким и болезненным для населения изменениям сумм уплачиваемых налогов, следует установить переходный период, в течение которого ограничивалось бы увеличение (уменьшение) суммы налога с одного налогоплательщика, причем вне зависимости от изменения величины налоговой базы и ставки.

На сегодняшний день остается нерешенным множество принципиальнейших вопросов. В частности, спорным остается вопрос, насколько прогрессивным должен быть этот налог, т. е. насколько владельцы более дорогой недвижимости

должны платить больше соответствующего налога? А также, какова должна быть величина необлагаемого минимума для владельцев недорогой недвижимости? И взаимосвязанный с этим вопрос: каков предел допустимого увеличения данного налога для среднестатистического россиянина, владеющего одной квартирой и дачей (садом). Кроме того, неясно, как часто нужно переоценивать недвижимость и многие другие вопросы. Их нерешенность приводит к тому, что установленный вначале срок введения налога на недвижимость с 2009 г. уже неоднократно переносился. Теперь озвучивается новая дата – 2011 г.

В-четвертых, следует совершенствовать налогообложение добычи нефти и газа. Это совершенствование должно осуществляться из принципиальной установки сохранения диспаритета налоговой нагрузки на нефтегазовый и иные сектора экономики. Высокий уровень налоговой нагрузки на нефтегазодобычу должен позволить сохранить относительно низкий ее уровень на прочие сектора экономики, чтобы сохранить устойчивые стимулы для их развития и обеспечить при этом бюджетную стабильность. Такая установка в частности сформулирована в «Бюджетной стратегии...». Поэтому в ближайшие годы принципиального реформирования налога на добычу полезных ископаемых, как налога обеспечивающего искомый фискальный крен, не планируется.

Более того, ожидаются даже отдельные усовершенствования этого налога, направленные на повышение налоговой нагрузки на сферу газодобычи, которую планируется сравнить с нагрузкой на нефтедобычу. Все дело в том, что в результате поэтапного повышения внутренних цен и цен на природный газ, поставляемый в страны СНГ, осуществленного на

фоне неизменной ставки НДС, возник определенный отраслевой дисбаланс. В настоящее время налоговая нагрузка в сфере добычи нефти существенно превышает аналогичные показатели в сфере газодобычи. В результате у экономических агентов, осуществляющих добычу природного газа, отмечается систематическое образование значительных дополнительных доходов, имеющих характер природной ренты. Часть этих доходов и планируется изъять в бюджет, поэтому ожидается повышение ставки НДС по природному газу путем ежегодной индексации ее на коэффициент, значительно превышающий уровень прогнозируемой инфляции.

Кроме того, в целях повышения эффективности природопользования планируется начать поэтапную отмену нулевой ставки НДС при добыче попутного нефтяного газа, поскольку в «Основных направлениях налоговой политики на 2009–2011 гг.» налогообложение признано более простым регулятором и более эффективным стимулом для переработки попутного нефтяного газа по сравнению с практикой взимания штрафов за его сжигание. На повышение эколого-экономической эффективности направлено также желание правительства рассмотреть вопрос об отмене нулевой ставки НДС в отношении технологических потерь при добыче нефти.

Таковы в целом ожидаемые направления налоговых реформ на среднесрочную перспективу. Сущность этих реформ будет определять налоговая политика, предусматривающая не снижение, а консервацию и устойчивое воспроизведение достигнутого уровня налоговой нагрузки при благоприятной нефтяной конъюнктуре и повышение такой нагрузки при неблагоприятной конъюнктуре.