

Ключевые слова:

налоговая политика, элементы налогообложения, государственные доходы, прибыль, доходы физических лиц, налоговая льгота, налоговая база

Н. И. Малис, к. э. н.,

проф., зав. кафедрой «Налоговое консультирование»
Финансового университета при Правительстве РФ
(e-mail: malis.nina@mail.ru)

Совершенствование элементов налогового механизма — реальный путь повышения доходов бюджета

Дефицит бюджета РФ последних лет предопределяет основную задачу налоговой политики страны — его максимальное сокращение при сохранении достигнутого уровня налогового бремени. Указанная задача может быть решена как при помощи совершенствования различных элементов налогообложения, так и путем повышения результативности налогового администрирования и эффективности налогового контроля.

Элементами налогообложения, реформирование которых может повлиять на сокращение бюджетного дефицита, выступают как объекты налогообложения, так и способы расчета налоговой базы, определение длины налогового периода, налоговая ставка и налоговые льготы, в той или иной степени подлежащие корректировке.

На первый взгляд представляется, что наиболее простой способ — пересмотр механизма установления налоговых ставок. В то же время очевидно, что простое увеличение налоговых ставок не может не сказаться на увеличении налогового бремени, а это не укладывается в поставленную задачу.

Единственный налог, в отношении которого можно достаточно просто решить проблему увеличения налоговых поступлений за счет роста налоговой ставки в рамках концепции налогового реформирования, — акциз. Однако увеличение налоговой ставки по акцизам, какую бы ни подводили под это идеологию, чревато получением обратного эффекта — при излишне высокой ставке налога и, соответственно, высоких ценах на подакцизную продукцию налоговая база может снизиться (и резко снизиться) за счет уменьшения и без того довольно ограниченного контингента потребителей подакцизной продукции. Существует и еще одна опасность: нелегальный оборот подакцизной продукции и потребление соответствующих суррогатов могут резко возрасти, что уже имело место при увеличении ставки акцизов на алкоголь в 2002 г.

Пока можно сказать, что значительное повышение акцизов на алкоголь, сигареты и нефтепродукты дает положительный эффект: за январь — февраль 2013 г. поступления акцизов выросли, по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года, на 18,2 %. При этом поступления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость (НДС), по которым ставки не повышались, резко упали¹. Но результат дальнейшего

¹ См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Официальный сайт ФНС России (http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/).

повышения ставок акцизов неоднозначен — вполне возможно, что порог целесообразности достигнут или почти достигнут. При этом нельзя не учитывать то обстоятельство, что повышение ставок акцизов на нефтепродукты вызывает рост розничных цен не только на подакцизную продукцию, но и на товары первой необходимости, способствуя росту инфляции.

РЕФОРМИРОВАНИЕ ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Сложная, но актуальная задача реформирования налоговой ставки, на наш взгляд, связана с подоходным налогообложением. В условиях отсутствия необлагаемого минимума доходов налогоплательщика пропорциональная ставка налога на доходы физических лиц (НДФЛ) выглядит достаточно логично, тем более что это подтверждается полученным фискальным эффектом. Однако с позиций справедливости, а также и хорошо зарекомендовавшей себя в других странах прогрессивной системы подоходного налогообложения, исключающей налогообложение бедных слоев населения, она явно несовременна. Сложившаяся к настоящему времени неравномерность распределения доходов между разными категориями налогоплательщиков позволяет отметить, что принцип справедливости налогообложения при действующем варианте построения налогового механизма не соблюдается, а актуальная проблема налогообложения роскоши не решается.

Поскольку подоходный налог полностью поступает в бюджеты субъектов Федерации, ясно, что существенное влияние на величину налоговых поступлений в региональные бюджеты имеет величина налоговых вычетов. Если реформирование размера профессиональных налоговых вычетов во многом связано с механизмом налогообложения прибыли, то про стандартные, социальные и имущественные вычеты можно сказать, что они полностью зависят от той социальной политики, которую проводит государство. Демографическую политику увязывают со стандартными налоговыми вычетами на детей, соответственно, указанное мероприятие должно быть побудительным мотивом к деторождению. Таким образом, налоговая выгода для родителей от получения вычетов из облагаемого дохода должна быть приближена к величине прожиточного минимума ребенка. В настоящее время налоговая выгода обоих родителей, имеющих одного или двух детей, равняется 364 руб., а родителей, имеющих больше детей, — 780 руб., при величине прожиточного минимума на ребенка более 6000 руб. В результате выпадающие доходы региональных бюджетов от применения указанных вычетов превышают 300 млрд руб. при их очевидной неэффективности в решении демографических задач.

Что касается социальных налоговых вычетов (выпадающие доходы региональных бюджетов — 3,6 млрд руб.), то при средней стоимости обучения и лечения, которая постоянно растет, и в условиях отсутствия индексации этих вычетов хотя бы на величину инфляции их размер явно недостаточен, поскольку весьма незначительно покрывает соответствующие затраты. Поэтому и этот вычет признать эффективным невозможно.

Представляется, что пересмотр подхода к установлению налоговых вычетов по НДФЛ в направлении отмены неэффективных вычетов и выбора контингента налогоплательщиков, для которых указанные вычеты были бы действительно важны, — актуальная задача налогового реформирования НДФЛ. При этом она должна решаться в увязке с комплексом задач по установлению прогрессивной ставки налога (возможно, с небольшой прогрессией) для высокообеспеченных налогоплательщиков, а также с возможным переходом на принцип налогообложения доходов семьи, учитывающий наличие иждивенцев.

ОБОСНОВАННОСТЬ СНИЖЕНИЯ СТАВОК ДРУГИХ ВИДОВ НАЛОГОВ

Практика снижения ставки НДС, уже используемая в российском налоговом реформировании и имеющая подоплекой последовательное снижение потребительских цен, себя явно не оправдала. Она повлияла только на величину выпадающих доходов федерального бюджета, в который полностью поступает этот налог, поэтому говорить о снижении данной ставки в ближайшей перспективе нецелесообразно. Основным резервом роста поступлений НДС выступает ужесточение администрирования и контроля за правомерностью получения налоговых вычетов по НДС, особенно для налогоплательщиков, для которых предусмотрена нулевая ставка налога. Указанные

вычеты в 2012 г. достигли почти триллиона руб.², при этом доказать оправданность их применения становится все проще.

Определенные перспективы имеет повышение ставки налогообложения некоторых полезных ископаемых, а также постепенный переход к использованию специфической ставки налога вместо адвалорной. Но при этом участвующая практика введения нулевой ставки НДС скорее всего сделает фискальный эффект не слишком значительным. В любом случае повышение ставки этого налога требует разработки справедливого механизма расчета рентабельности соответствующих месторождений. Повышенная ставка должна изымать часть дохода только у высокорентабельных организаций, не затрагивая тех налогоплательщиков, которые разрабатывают средне- и низкорентабельные месторождения, и тем самым побуждая российских инвесторов вкладывать средства именно в эти месторождения.

Снижение ставки налога на прибыль в период экономического кризиса повлияло только на состояние доходов бюджетов субъектов Федерации, да и то поступления налога упали в большей степени не из-за снижения ставки, а из-за падения налоговых баз, тесно связанных с объемами реализации. Признать это мероприятием стимулирующим рост инвестиций и расширение объемов производства нельзя. Инвестиции не увеличились, а рост объемов реализации, как видно из статистических данных³, в основном связан с ростом цен, а не с какими-то существенными усилиями налогоплательщиков.

НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ЭЛЕМЕНТ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА

Среди элементов налогового механизма, без которого невозможно установление практически ни одного налога, особое место занимает налоговая льгота. Она способна одновременно влиять как на положение налогоплательщика, так и на величину налоговых доходов бюджетов всех уровней. В самой сущности налоговой льготы кроется определенное противоречие между интересами государства и налогоплательщика. Поэтому ее установление должно носить крайне взвешенный характер, тем более что в любой льготе заложена потенциальная возможность получения налогоплательщиком неоправданной налоговой выгоды.

Налоговая льгота — это преимущество, данное налогоплательщику по одному или нескольким налогам. Если подойти к ней с позиций соблюдения принципа справедливости налогообложения, то можно отметить тот факт, что ее установление, безусловно, должно учитывать фактическую способность налогоплательщика платить налог, при этом предусматривая его участие в формировании доходов государства. В современном налоговом механизме это участие может реализоваться как в виде уплаты налога в пониженном размере, так и в форме отложенных на определенное целесообразное будущее налоговых платежей и в виде предоставления налоговых кредитов. Главное, чего не должно произойти в результате введения в налоговый механизм налоговой льготы, — это формирование у налогоплательщика иждивенческих настроений.

Поскольку налоговое законодательство России формировалось, начиная с 1991 г., в условиях отсутствия опыта и преемственности, оно оказалось в значительной степени несовершенным. Льготы по налоговым платежам предоставлялись такому большому контингенту налогоплательщиков, что возможность их использования была практически не ограничена. В результате почти все значительные налогоплательщики «становились» либо спортсменами, либо афганцами, либо чернобыльцами, либо инвалидами. Достаточно было в составе организации иметь определенное количество лиц данных категорий, и налоговые обязательства по бюджетообразующим налогам, в частности НДС и налогу на прибыль, прекращались, что приводило к огромному ущербу для доходной части бюджетов и к полной потере конкурентоспособности остальных налогоплательщиков.

В концепции налоговой реформы 1996–1998 гг. и принятия Налогового кодекса РФ была заложена если и не полная, то максимальная отмена налоговых льгот. Она материализовалась прежде всего в механизме построения налога на прибыль,

² См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Официальный сайт ФНС России (http://www.nalog.ru/na/statistik/forms_stat/).

³ См.: Инвестиции в основной капитал по формам собственности (Российская Федерация) / Официальный сайт Росстата (http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/).

в котором практически осталась только одна льгота — право региональных органов власти ограниченно снизить ставку налога, а также в НДС. Существенному реформированию подверглись льготы по подоходному налогообложению; кроме того, были резко ограничены права региональных и местных органов власти в части установления налоговых льгот по соответствующим их компетенции налогам.

Постепенно количество налоговых льгот в налоговом законодательстве восстановилось, и в настоящее время, по оценкам Минфина России, их насчитывается более 200⁴. Это, несомненно, затрудняет механизм их администрирования и снижает эффективность их применения.

Налоговая политика России на ближайшую перспективу как важнейшая составляющая совершенствования налогового механизма декларирует необходимость проведения анализа применения, эффективности и оптимизации налоговых льгот как на уровне федеральных, так и на уровне региональных и местных налогов. В настоящее время ни Минфин, ни ФНС России, ни Росстат не располагают полными сведениями о результативности налоговых льгот, поскольку отсутствует система их мониторинга, оценки эффективности. Это не дает возможности принимать объективные решения о продлении или отмене тех или иных льгот. Отсутствует также механизм оценки выпадающих доходов бюджетов в результате применения налоговых льгот и освобождений, необходимый для подготовки закона о бюджете и отчета по его исполнению.

Сведения о количестве налоговых льгот, контингенте налогоплательщиков, их применяющих, и о выпадающих доходах бюджета по ряду налогов можно получить в результате анализа отчетности ФНС России, формируемой по каждому из этих налогов на основе налоговых деклараций (отчетов о налоговой базе). Однако на сегодняшний день полной информации по всем налогам в декларациях нет, поэтому представляется целесообразным внести определенные изменения в налоговые декларации по тем налогам, где не отражены налоговые льготы, с целью введения новых строк для получения необходимых данных.

Анализ структуры налоговых льгот показывает, что из общего их количества более половины применяемых в налоговом законодательстве льгот предоставляется по налогу на прибыль организаций и по НДС. Меньше льгот связано с имущественными налогами и с НДСП, механизм построения которых более прост.

С точки зрения анализа эффективности налоговых льгот наиболее показателен их механизм по налогу на прибыль. Все льготы по нему носят экономический характер, т. е. стимулируют налогоплательщика к тому, чтобы расширить масштабы производственной или иной (например, внешнеторговой) деятельности. В дальнейшем это должно отразиться на росте налоговых поступлений, причем не только по налогу на прибыль, но и по НДС и другим налогам. Таким образом, сущность этих льгот и концепция их введения вполне вписываются в механизм реализации фискальной функции налогов. Надо отметить, что в том или ином виде налоговые льготы по налогу на прибыль расширяются как минимум раз в год в результате выхода очередного закона о внесении поправок в налоговое законодательство.

Один из видов налоговой льготы по налогу на прибыль — предоставленное органам власти субъектов Федерации право снижения налоговой ставки на 4 % в случае осуществления важных экономических проектов, а также аналогичная льгота для организаций — резидентов особой экономической зоны (ОЭЗ). Все остальные послабления, данные налогоплательщикам, льготами в общепринятом смысле не являются. В целом указанные льготы уменьшили налоговые поступления в региональные бюджеты в 2012 г. более чем на 70 млрд руб. в первом и более чем на 3 млрд руб. во втором случаях⁵.

Органам власти субъектов Федерации при предоставлении указанных льгот по налогу на прибыль необходимо учитывать, как повлияет их щедрость на обеспеченность собственными средствами доходной части бюджета, т. е. не придется ли им впоследствии

⁴ См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов / Официальный сайт Минфина России (http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf).

⁵ См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Официальный сайт ФНС России (http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/).

обращаться за бюджетными субсидиями. Этот фактор представляется целесообразным учесть при реформировании налогового законодательства.

С достаточной уверенностью можно отнести к данным преимуществам и предоставленное налогоплательщикам право снижать налоговую базу за счет не включаемой в ее расчет части доходов (ст. 251 НК РФ)⁶ и за счет увеличения вычитаемой из налоговой базы части расходов.

Кроме того, к льготе по налогу на прибыль относится также введение нулевой ставки налогообложения, например для доходов в виде дивидендов крупного бизнеса, сельскохозяйственных организаций, не перешедших на специальный налоговый режим, и в ряде других случаев (выпадающие доходы бюджета — почти 3 млрд руб.).

Важным моментом построения налоговой базы по налогу на прибыль, существенно влияющим как на положение налогоплательщиков, так и на величину налоговых поступлений, выступает механизм списания убытка, полученного за налоговый период. Надо отметить, что таких налогоплательщиков достаточно много — почти треть от общего числа. Налоговое законодательство предполагает, что налоговая база последующих десяти налоговых периодов может быть уменьшена на сумму полученного налогоплательщиком убытка, что в определенной степени стимулирует получение этого убытка, тем более что техника расчета финансового результата это позволяет. Налогоплательщики часто пользуются этим пунктом налогового законодательства, получая необоснованную налоговую выгоду. В 2012 г. в бюджеты недопоступило 105 млрд руб. налога на прибыль в связи с использованием возможности списания убытка. Представляется целесообразным принципиально пересмотреть подход к применению рассматриваемого преимущества. На наш взгляд, организации, неоднократно получающие убыток по итогам налогового периода, права на его списание на последующие налоговые периоды иметь не должны.

Предусмотренный налоговым законодательством налоговый кредит применяется достаточно редко, хотя механизм его использования постоянно совершенствуется и может быть вполне эффективным. В настоящее время право предоставления налогового кредита делегируется органам власти субъектов Федерации, но они им почти не пользуются из-за неразработанности соответствующего законодательства как на федеральном, так и на региональном уровне.

Отмена с 2002 г. инвестиционной льготы по налогу на прибыль в определенной мере впоследствии компенсировалась при помощи механизма начисления амортизации. Это не всегда ускоренная амортизация в чистом виде (амортизация активов в темпе более высоком, чем происходит реальный износ оборудования и других средств производства, составляющих эти активы⁷).

Метод ускоренной амортизации применяется во многих странах для снижения налога на прибыль с целью стимулирования инвестиционного процесса, поскольку у налогоплательщика появляется возможность часть амортизационных отчислений вкладывать в развитие производства. Примером может служить использовавшийся рядом стран во время Второй мировой войны механизм ускоренной амортизации в отношении предприятий военной промышленности, что поддерживало высокие темпы модернизации военного оборудования.

В российском налоговом законодательстве по налогу на прибыль механизмом ускоренной амортизации имеет возможность пользоваться крайне ограниченное количество организаций, например организации, осуществляющие лизинговые операции. Для них предусматривается возможность увеличения коэффициента амортизации в три раза, что дает сразу несколько преимуществ:

- уменьшение суммы налоговых обязательств по налогу на прибыль в период действия лизинговой операции;
- уменьшение величины налога на имущество, рассчитываемого от налоговой базы — среднегодовой остаточной стоимости основных средств;
- возможность выкупить предмет лизинга до окончания лизинговой сделки по минимальной остаточной стоимости.

⁶ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая / Официальный сайт компании «Консультант Плюс» (<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149980>).

⁷ См.: Лопатников Л. И. *Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки*. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003.

На ускоренную амортизацию имеют право организации, которые используют оборудование, работающее в агрессивной среде, с повышенным коэффициентом сменности и в ряде других частных случаев. Однако конкретного определения, что считать этими случаями, в законодательстве не дано, и это вызывает многочисленные разногласия как в налоговых органах, так и в судах.

Случается, что российское налоговое законодательство предусматривает частные льготы для отдельных видов деятельности. В качестве примера можно привести льготы, связанные с необходимостью развития российского флота и с тем, что на мировом рынке транспортных услуг судоходные компании России испытывают серьезные экономические и финансовые трудности. В результате этого морской торговый флот под российским флагом сократился за последние 15 лет почти в четыре раза, что, в свою очередь, привело к снижению не только валютных доходов и налоговых отчислений, но и количества рабочих мест.

Очевидно, что у отечественных судовладельцев не хватает собственных средств на воспроизводство основных фондов. При этом строительство новых судов значительно выгоднее осуществлять при помощи механизма заимствования за рубежом, где проценты за кредит ниже. Но при этом зачастую условия предоставления кредита таковы, что регистрация новых судов осуществляется не в российской юрисдикции, — в результате 90 % новых российских судов ходит под иностранным флагом.

Так произошло, что среди возможных механизмов повышения конкурентоспособности российского флота налоговые методы оказались преимущественными, поэтому в п. 1 ст. 251 НК РФ внесено дополнение: доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, которые зарегистрированы в Российском морском регистре судоходства, при определении налоговой базы не учитываются. Правда, одновременно предусматривается, что и расходы судовладельцев на содержание судов для целей налогообложения налогом на прибыль не учитываются.

Решение приоритетных задач развития экономики России выразилось во введении ряда специальных льгот для организаций, осуществляющих инвестиционные проекты и НИОКР. Это как повышенный коэффициент амортизации, так и особенности учета доходов и расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль для соответствующих налогоплательщиков, в том числе и резидентов ОЭЗ.

Особенная льгота, введенная в налоговый механизм России, — «амортизационная премия», т. е. возможность списания на затраты сразу в момент постановки на учет 10 %, а в ряде случаев и 30 % стоимости основных производственных фондов. Первоначально ограничений в применении указанной льготы не было, что предопределило последующую фиктивную перепродажу основных фондов одними налогоплательщиками другим. Поэтому было введено условие, что указанные основные фонды могут менять собственника только через пять лет. Удивление вызывает тот факт, что в основных направлениях налоговой политики Российской Федерации до 2015 г. предполагается это ограничение снять, оставив его только для организаций — взаимозависимых лиц. Вряд ли разумно второй раз наступать на те же грабли.

Особую осторожность надо проявлять при реформировании имущественных налогов, прежде всего потому, что их налоговая база строится исходя из стоимостной оценки объектов налогообложения.

Что касается налога на имущество организаций, то очевидно, что главная проблема формирования налоговой базы связана с оценкой и переоценкой имущества. Конечно, в значительном большинстве случаев имущество налогоплательщиков устарело, и повышение его стоимости нецелесообразно. В то же время совсем отказаться от этой идеи нельзя, поскольку ее реализация может и должна повлиять на побудительные мотивы обновления оборудования, что в конечном итоге должно увеличить налоговую базу не только по налогу на имущество организаций, но и по другим налогам.

Налоговое законодательство предполагает возможность освобождения от уплаты налога на имущество организаций, в частности в отношении мобилизационного и замороженного имущества, имущества, созданного или приобретенного резидентами для целей ведения деятельности в ОЭЗ, на пять лет с условием возможности продления этой льготы законами субъектов Федерации и в других случаях. Зачастую это же правило касается и другого имущественного налога — земельного.

Значительно сложнее обстоят дела с имущественными налогами, предусмотренными для физических лиц, поступления от которых идут исключительно в доходы местных

бюджетов. Налоговая статистика показывает, что в местных бюджетах указанные налоги играют крайне незначительную роль, причем и на расходы налогоплательщиков почти не влияют. Впрочем, справедливости ради надо заметить, что поступления этих налогов существенно увеличились — рост земельного налога составил 29,9 %, а поступления налога на имущество физических лиц увеличились в 2,3 раза за первые два месяца 2013 г.⁸ При этом, несмотря на то, что в механизм определения налоговой базы по земельному налогу заложена идея налогообложения кадастровой стоимости земли, которая периодически индексируется, удельный вес налога в доходах местных бюджетов не увеличивается, а несправедливость налогообложения не устраняется. Дело в том, что кадастровая цена земли даже с учетом индексации в большинстве случаев далека от ее рыночной стоимости, поэтому владельцы плодородных, удобно расположенных и элитных земельных участков земельную ренту сполна не платят. Такое же положение сложилось с налогом на имущество физических лиц. Важно, чтобы при введении налога на недвижимость, объединяющего эти два налога, ситуация не повторилась, поэтому к оценке недвижимости и к проблеме установления налоговых льгот надо подойти крайне взвешенно. На сегодняшний день огромный контингент налогоплательщиков местных налогов имеет налоговые льготы и обоснования, и они могут легко обеспечить получение другими налогоплательщиками неоправданной налоговой выгоды путем перерегистрации объектов недвижимости. В первую очередь это касается действующей льготы для пенсионеров по налогу на имущество физических лиц, позволяющей не платить налог полностью.

Нельзя отрицать тот факт, что указанная льгота в целом социально оправданна, но необходим тщательно продуманный механизм ее применения, например увязка между доходами и расходами того контингента владельцев недвижимости, который претендует на получение льготы, а также учет времени нахождения объекта налогообложения в собственности налогоплательщика.

Налогообложение транспортных средств в фискальном смысле достаточно успешно — поступления существенны и растут высокими темпами. Однако еще более высокие темпы увеличения количества транспортных средств и их мощности позволяют сделать вывод о том, что заслуги непосредственно налогового регулирования здесь немного. За два месяца 2013 г. поступления в региональные бюджеты от транспортного налога увеличились в три раза. По всей вероятности, увеличение ставки налога на элитные транспортные средства — вполне оправданное мероприятие, однако дальнейшее реформирование налогового механизма при помощи увеличения ставки в ближайшее время представляется нереальным. Надо искать другие пути, в частности связать механизм формирования налоговой базы с возрастом автомобиля и его воздействием на окружающую среду и состояние автодорог.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Важная задача реформирования налогового законодательства — совершенствование специальных налоговых режимов, охватывающих значительный контингент налогоплательщиков. Вводя специальные налоговые режимы, законодательство меняет элементы налогообложения и отменяет ряд налогов в каждом конкретном режиме, исходя из определенной целесообразности.

Если говорить о несовершенстве упрощенной системы налогообложения (УСН), то прежде всего встает вопрос о том, как повлияла отмена НДС на деятельность налогоплательщиков. Очевидно, что более или менее серьезных предпринимателей такая мера не устраивает, т. к. из-за отсутствия объекта обложения они теряют возможность возмещения «входного» НДС и с ними становится невыгодно работать покупателям-контрагентам. Настало время законодательно решить эту проблему, но только для тех налогоплательщиков, которые выбрали себе в качестве объекта обложения доходы за минусом расходов. Очевидно, что остальные налогоплательщики, работающие, как правило, в сфере мелкой торговли и услуг, на налоговые вычеты по НДС не претендуют, имея незначительные расходы, что и стало для них побудительным мотивом выбора объекта налогообложения.

⁸ См.: Данные по формам статистической налоговой отчетности / Официальный сайт ФНС России (http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/).

Кроме того, нельзя проигнорировать тот факт, что выбрав УСН в качестве системы налогообложения, ряд налогоплательщиков заранее предполагает возможность применения многообразных налоговых схем с целью незаконных манипуляций с налоговыми вычетами по НДС. При этом наносится существенный урон доходам федерального бюджета, а малые предприятия, как правило, выездными налоговыми проверками в настоящее время не охватываются, что в определенной степени развязывает им руки.

Патентная форма налогообложения, построенная крайне примитивным образом, по замыслу должна способствовать выходу из тени тех налогоплательщиков, для которых стандартное общение с налоговыми органами представляется делом дорогим и сложным. В то же время не может не настораживать тот факт, что за пять лет существования патентная форма не получила значительного распространения, — поступления налога настолько незначительны, что о них не стоит даже говорить. Одновременно можно отметить, что единый налог на вмененный доход (ЕНВД) хорошо прижился в налоговой системе России и в настоящее время составляет существенную часть доходов местных бюджетов. Спешная его замена на патентную форму может привести к выпадающим доходам этих (и так мало обеспеченных собственными источниками) бюджетов. Чтобы понять проблему, можно привести данные по поступлениям налогов по ЕНВД и патентной форме налогообложения за два месяца текущего года — это 540 и 12 млн руб. соответственно, при том что оба налоговых режима с начала 2013 г. добровольные. На наш взгляд, замену налога на несколько лет надо затормозить, для того чтобы механизм патентного налогообложения прошел серьезную апробацию, чему в немалой степени должна послужить широкая реклама в средствах массовой информации, поскольку потенциальный контингент налогоплательщиков о своих возможностях не осведомлен.

Что касается такого специфического режима, как налогообложение при соглашении о разделе продукции, то можно со всей определенностью заявить, что заложенный в него механизм на сегодняшний день уже не актуален. Сейчас заинтересованность инвесторов в разработке низко- и среднерентабельных месторождений полезных ископаемых резко возрастает. Кроме того, российская сторона соглашений до сегодняшнего дня не получает положенной ей доли прибыльной продукции, а это говорит об абсолютной непродуманности техники расчета налоговой базы, что позволило инвесторам постоянно повышать долю компенсационной продукции.

Безусловно, сокращение задолженности по налоговым платежам (которая составила за первое полугодие 2013 г. 562,3 млрд руб.), повышение эффективности налогового администрирования, контроль над теми налогоплательщиками, которые образуют консолидированные группы, и налогоплательщиками — взаимозависимыми лицами могут и должны дать достаточно высокий фискальный эффект и без реформирования элементов налогообложения. Однако очевидно, что комплексный подход к поиску резервов роста налоговых поступлений даст лучший результат для обеспечения сбалансированности бюджетной системы России.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149980>.
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] / Официальный сайт Минфина России. — Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf.
3. Брызгалин, А. В. Налог на доходы физических лиц в 2012 году. — М.: ОМЕГА-Л, 2012.
4. Пансков, В. Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. — М.: МЦФЭР, 2003.
5. Аула, О. Г. Изменения с 2012 г. в сфере акцизов и НДС // Налоговая политика и практика. — 2012. — № 1.
6. Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс] / Официальный сайт ФНС России. — Режим доступа: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/.
7. Зотин, А., Азаров, Д. Конец налогового равенства // Деньги. — 2013. — № 25.
8. Инвестиции в основной капитал по формам собственности (Российская Федерация) [Электронный ресурс] / Официальный сайт Росстата. — Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/.
9. Пансков, В. Г. О возможных направлениях налоговой политики // Финансы. — 2013. — № 5.