

УДК 33

## Перенастройка налоговой системы: налоговые риски государства и налогоплательщиков

**Арцханова Макка Магомедовна**

Аспирант,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,  
125993, Российская Федерация, Москва, просп. Ленинградский, 51;  
e-mail: makkaarts@gmail.com

### Аннотация

Главное достижение в налоговой сфере прошедшего десятилетия – достижение стабильности налогообложения – набор налогов и налоговые ставки по основным налогам практически не менялись, но в условиях меняющейся экономической ситуации целесообразно ввести определенные изменения в налоговую систему с целью повышения ее эффективности, направленности на стимулирование деловой активности и сокращение теневого сектора экономики. Естественно, что любые изменения в системе налогообложения определяют появление налоговых рисков, причем не только у налогоплательщиков, но и у государства, которые необходимо учитывать как при планировании бюджетных доходов государства и регионов, так и при планировании налоговых платежей предпринимателей и физических лиц. Идеологией перестройки налоговой системы настоящего времени является перенос налоговой нагрузки с прямых налогов на косвенные, что соответствует современному мировому тренду налогового реформирования.

### Для цитирования в научных исследованиях

Арцханова М.М. Перенастройка налоговой системы: налоговые риски государства и налогоплательщиков // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2018. Том 8. № 12А. С. 530-538.

### Ключевые слова

Налог на дополнительный доход, прогрессивная ставка налога, косвенные налоги, прямые налоги, налоговое бремя, налоговые риски, налоговый маневр, налоговые риски, консолидированная группа налогоплательщиков.

## Введение

Изменения в налоговой системе РФ, которые вступают в действие с 2019 г., не были для предпринимателей и всего населения неожиданностью, прежде всего потому, что в послании Президента РФ Федеральному собранию РФ была отмечена необходимость перенастройки налоговой системы и основной целью отмечалось стимулирование деловой активности, создание конкурентных условий для развития бизнеса, рост экономики и инвестиций.

В этой связи Президентом РФ было предложено рассмотреть идеи перенастройки налоговой системы, так как в 2018 г. необходимо принять поправки в соответствующее законодательство, в первую очередь в Налоговый Кодекс РФ, а с 1 января 2019 г. ввести их в действие, зафиксировав новые правила на долгосрочную перспективу.

## Основная часть

Очевидно, что любые изменения налогового законодательства определяют риски как для налогоплательщиков, так и для государства.

Идеология перенастройки налоговой системы определилась к началу 2018 г. В частности, заместителем министра финансов И. Труниным была выражена общая позиция Минфина РФ как снижение налогового бремени прямых налогов при некотором повышении косвенных налогов.

В настоящее время ситуация прояснилась. Несмотря на серьезную дискуссию по введению прогрессивной налоговой ставки НДФЛ в целях создания справедливости взимания этого налога, соответствующее решение принято не было. Это можно считать целесообразным по нескольким причинам. В первую очередь потому, что налоговые поступления НДФЛ последовательно растут, обгоняя рост заработной платы, и являются надежным источником доходной базы региональных и местных налогов.

Проблема заключается в том, что в случае введения прогрессивной ставки налогообложения доходов физических лиц, то надо иметь в виду, что прогрессию следует начинать с 0-й ставки, или с введения налогового вычета на размер как минимум прожиточного минимума, иначе налогоплательщики с уровнем дохода прожиточного минимума или чуть выше могут быть лишены части средств на воспроизводство рабочей силы.

И, несомненно, возникают налоговые риски государства, связанные с ростом выпадающих доходов региональных бюджетов [Гончаренко, 2016].

Сложность введения механизма прогрессивного налогообложения доходов физических лиц заключается в высоком уровне дифференциации доходов населения по регионам. По данным Федеральной службы государственной статистики РФ за 2017 г. средняя заработная плата (при средней по стране 35 845 руб.) составила по Чукотскому А.О. – 92 452 руб., Ямало-ненецкому – 80 46 руб., Москве – 73 846 руб., а по республике Дагестан – 19 633 руб., Самарской области – 21 170 руб., Ивановской области – 20 917 руб., Карачаево-Черкесии – 20 844 руб., то есть расхождение между регионами с высокими доходами и низкими составляет почти пять раз и этот показатель имеет тенденцию роста.

Несомненно, что бюджеты ряда регионов с низким уровнем доходов населения пострадают от введения необлагаемого минимума значительно больше, чем регионы с высоким уровнем доходов и при существующей системе налогообложения, возместить потери будет нечем.

Как аргумент, можно отметить и тот факт, что повышение косвенных налогов при снижении или сохранении налогового бремени прямых налогов в настоящее время является мировым трендом.

В результате долгих дискуссий, решения об изменениях в налоговую систему приняты и начнут действовать с 1 января 2019 г.

Несомненно, что ключевым моментом реформирования явилось повышение ставки НДС с 18 до 20%.

Справка: ставка НДС в размере 20% действовала в нашей стране в период с 1994 до 2004 года, а в предшествующие этому периоду два года была еще выше и составляла 28%. С 2004 года ставка НДС составляла 18 процентов и не повышалась.

Совершенно очевидно, что изменение налоговой нагрузки для плательщиков не будет одинаковым. Налоговые риски выше у тех, у кого высокая добавленная стоимость – выше заработная плата персонала, амортизационные отчисления, прибыль и проценты по кредитам. Если ориентироваться по данным Росстата РФ, то можно предположить, что это отрасли, связанные с добычей полезных ископаемых, особенно нефти и газа, производством кокса и нефтепродуктов, деятельность, связанная с научными исследованиями и разработками, финансовая и страховая деятельность, где средняя заработная плата в несколько раз выше средней по стране и значительно выше показатели прибыли, высокие амортизационные отчисления.

Такие компании пострадают в первую очередь. С другой стороны, повышение налога в конечном итоге отразится на покупателях. Прежде всего на физических лицах, приобретающих товары (работы, услуги) для себя, а также на малых компаниях, которые работают на специальных налоговых режимах и не являются плательщиками НДС, его включают в затраты.

В этой связи важно, что сельскохозяйственных товаропроизводителей проблема практически не коснется: с 1 января 2019 г. все плательщики Единого сельскохозяйственного налога перейдут в категорию плательщиков НДС, хотя при этом в ряде случаев в ст.145 НК РФ предусмотрено право на освобождение от НДС ряда налогоплательщиков, которые не реализуют подакцизную продукцию и соблюдают лимит по доходам ( 2018 г. – 100 млн. руб.; 2019 – 90 млн. руб.).

Можно предположить, что налоговые риски в большей степени повышаются у физических лиц с высокими доходами, поскольку сохраняется 10-ти процентная ставка на основные продукты питания и детские товары, имеющие высокую эластичность, а кроме того до 2025 г. сохраняется 0-я ставка налога на авиаперевозки в Крым и Севастополь, регионы Дальневосточного федерального округа и Калининградскую область.

Новая ставка НДС применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 г. Можно сделать вывод, что у большинства налогоплательщиков повышается риск увеличения налоговых платежей, а крупные экспортеры выигрывают за счет возмещения налога из бюджета, что предопределяет определенные риски у государства [Малис, 2016].

В сторону снижения налоговых рисков налогоплательщиков действует новое положение НК РФ о сокращении срока проведения камеральной налоговой проверки до двух месяцев со дня подачи декларации ( кроме камеральной проверки декларации по налогу на добавленную стоимость иностранных организаций, состоящих на учете в налоговом органе,- для них проверка осуществляется 6 месяцев).

Повышение налоговых рисков государства несомненно связано со снижением с 7 до 2-х млрд. рублей порога общей суммы уплаченных за три предшествующих года налогов для

заявительного порядка возмещения НДС. Достигнув таких параметров экспортер вправе значительно быстрее возместить НДС без предоставления банковской гарантии и поручительства, что положительно скажется на его затратах.

Несмотря на то, что доходы бюджета во многом зависят от нефтегазового сектора экономики, налоги от которого последовательно растут высокими темпами, в последние годы проводятся мероприятия по реформированию налогообложения этих отраслей экономики. В частности, высокий фискальный результат получен от введения нефтегазового налогового маневра.

Основной среднесрочной целью налогового маневра было снижение ставок экспортной пошлины на нефть, их постепенное выравнивание со ставками экспортной пошлины на темные и, в какой-то части, светлые нефтепродукты, а также повышение ставок НДС. Налоговый маневр, действующий с 1 января 2015 г., предусматривал снижение экспортных пошлин на нефть до 30% в 2017 г. с 42%, с одновременным ростом ставки налога на добычу полезных ископаемых на нефть до 919 руб. за тонну в 2017 г. с 857 руб. за тонну в 2016 г. В результате маневра должны были снизиться налоговые риски резкого падения мировых цен на нефть и появлялась возможность адаптироваться к условиям как производителям нефти, так и бюджету, не создавая дополнительных проблем для внутреннего рынка нефтепродуктов.

В 2016 г. Минфин РФ внес предложение обнулить экспортные пошлины полностью, пропорционально повысив НДС, но по причине того, что экспортные пошлины на нефтепродукты ниже пошлин на сырую нефть, российские нефтеперерабатывающие компании фактически субсидируются бюджетом; в 2017 году эта система лишила бюджет 1 трлн руб. и при такой ситуации налоговые риски государства растут, что предопределяет необходимость завершения налогового маневра.

Предлагается завершение налогового маневра за шесть лет путем снижения экспортной пошлины ежегодно на 5 процентов и к 2024 г. довести ее до нуля, соразмерно повышая НДС. По расчетам Минфина РФ это обеспечит поступление в бюджет дополнительно от 1 трлн до 1,6 трлн руб. в зависимости от роста или падения цен на нефть.

Правильно оценить эффект можно будет после проявления окончательных результатов завершения налогового маневра, но в любом случае перенос нагрузки в добывающем сегменте из экспортной пошлины в НДС позволяет существенно увеличить налоговые поступления за счет расширения налоговой базы в физическом выражении.

С 1 января 2019 года планируется введение налога на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья (НДД) с целью стимулирования разработки новых месторождений и рационального недропользования, который будет осуществляться в тестовом режиме на отдельных участках недр, в том числе и в новых регионах нефтедобычи.

Целью введения данного налога является снижение суммарной величины налогов, зависящих от валовых показателей, то есть НДС и вывозной таможенной пошлины на нефть, и введение налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, величина которого зависит от величины расчетного денежного потока от деятельности по разработке отдельного участка недр с учетом сложившихся на мировых рынках цен на углеводородное сырье нефть и фактически понесенных и оплаченных капитальных и операционных затрат на его добычу. Это позволит перераспределить фискальную нагрузку и перенести основную ее часть на более поздние этапы разработки месторождений, то есть после их выхода на проектную мощность.

Как и в предыдущие годы, предусматривается ряд мероприятий по перенастройке налоговой системы, связанных с повышением роли налогообложения в стимулировании инвестиционной

активности. При этом, важно то, что инвестиционная активность в России резко отличается по регионам и по оценке Президента фонда прямых инвестиции в 16 регионах осуществляется около 80% всех инвестиций.

В части налоговой политики, стимулирование инвестиций должно включать меры по следующим направлениям:

- Формирование стабильных налоговых условий путем зафиксирования налоговых условий на ближайшие 6 лет. В этой связи большое значение и снижение налоговых рисков имеет гарантия неувеличения текущего уровня страховых взносов.

- Немаловажна предсказуемость таких элементов фискальной системы как неналоговые платежи. По результатам инвентаризации и анализа действующих неналоговых платежей предполагается регулировать в рамках налогового законодательства те, которые обладают признаками налогов или сборов, а по остальным сформировать их закрытый перечень с установлением единых правил регулирования в рамках отдельного законодательства.

- Стимулирующие меры. Стимулом для инвестиций в рамках изменений параметров налоговой системы может стать предлагаемая отмена сложного и дестимулирующего ускоренное внедрение и развитие технологий отечественной промышленности налога на движимое имущество, а также совершенствование регулирования инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций, в том числе снятие ограничений на его применение участниками КГН, расширение сферы его применения в части компенсации затрат налогоплательщиков, осуществляющих строительство объектов коммунальной, транспортной и социальной инфраструктур в рамках договора о комплексном освоении территории.

В целях обеспечения конкурентоспособности ТОСЭР, расположенных в Дальневосточном федеральном округе и СПВ по отношению к территориям, расположенным в странах Азиатско-Тихоокеанского региона, и улучшения инвестиционного климата предполагается установить пониженные тарифы страховых взносов резидентам ТОСЭР в ДФО и резидентам СПВ, получившим соответствующий статус и открывшим новые производства до 31 декабря 2025 года, установив минимальный объем инвестиций, осуществляемых такими резидентами.

Налоговые риски налогоплательщиков в значительной степени растут за счет планируемого в 2019-2021 гг продолжения реализации комплекса мер по улучшению администрирования доходов бюджетной системы, в том числе за счет дальнейшей цифровизации налогового администрирования и интеграции всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов.

При этом особое внимание будет уделено повышению собираемости зарплатных налогов, а также созданию единой информационной среды налоговых и таможенных органов, включая единый механизм сквозного контроля на всех этапах оборота импортных товаров, подлежащих прослеживаемости. Особенностью системы прослеживаемости будет являться полностью электронный документооборот счетов-фактур и универсального передаточного документа между уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по созданию, внедрению и сопровождению национальной системы прослеживаемости, и налогоплательщиками, в том числе применяющими специальные режимы налогообложения, при продаже импортных товаров.

Кроме того, будет продолжена реализация плана по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS) и обеспечению перехода к автоматическому обмену налоговой информацией. Реализация Плана BEPS

направлена на повышение прозрачности деятельности налогоплательщиков, обеспечение открытости и конкурентоспособности российской налоговой системы с тем, чтобы в максимальной степени отвечать на новые вызовы, связанные с размыванием налогооблагаемой базы или уклонением от уплаты налогов.

Будет также продолжена и завершена работа по переходу к налогообложению объектов недвижимого имущества физических лиц исходя из их кадастровой стоимости, что несет за собой риски физических лиц. При этом предусматривается установление коэффициента, ограничивающего ежегодное увеличение суммы налога на имущество физических лиц, исчисляемого на основании кадастровой стоимости, не более чем на 10 процентов по сравнению с предыдущим годом на территориях тех регионов, в которых исчисление налога осуществляется с коэффициентом 0,6.

В очередной раз применяются с 2019 г. меры, направленные на легализацию предпринимателей микробизнеса. Разработан новый специальный налоговый режим – система налогообложения в виде налога на профессиональный доход, апробацию которого планируется провести с 2019 года в пилотных субъектах Российской Федерации.

15 ноября 2018г. Госдума РФ приняла в окончательном, третьем чтении пакет законов о проведении в четырех регионах РФ эксперимента по введению налога на профессиональный доход (закон о самозанятых).

Закон предполагает, что с 1 января 2019 года до 31 декабря 2028 года в Москве, Московской и Калужской областях, а также в республике Татарстан будет введен налог на профессиональный доход.

Налоговая ставка устанавливается в размере 4% от дохода, полученного при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам и 6% в отношении доходов, полученных от реализации индивидуальным предпринимателям (ИП) и юридическим лицам.

Пороговое значение дохода, при котором можно использовать данный режим, не более 2,4 млн рублей в год (200 тысяч рублей в месяц).

Новым режимом смогут воспользоваться физические лица (в том числе и ИП), которые получают доходы от деятельности, в случае, если они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам [Фатеева, 2014].

В законе уточняется, что к профессиональному доходу также относится доход от использования имущества. Также оговаривается, что на новый режим смогут перейти индивидуальные предприниматели, но только в случае, если их деятельность не требует обязательной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Регистрацию физических лиц и ИП планируется проводить без визита в налоговый орган через мобильное приложение «Мой налог». При расчетах покупателю с использованием мобильного приложения выдается фискальный чек, данные которого автоматически передаются в налоговый орган.

В целях ограничения налоговых рисков государства и регионов продлевается мораторий на функционирование института консолидированных групп налогоплательщиков (с ограничением срока действия такого института) и отмена внутрисоссийского контроля за трансфертным ценообразованием при его сохранении только при повышении рисков ущерба для бюджетной системы, в особенности для бюджетов субъектов Российской Федерации.

Очевидно, что перенастройка налоговой системы продолжится. В частности, актуальна проводимая дискуссия о расширении контингента подакцизной продукции за счет «вредной еды», т.е. сладких газированных напитков, пальмового масла, колбасы и шоколада. Однако, как

показывает практика, такое налоговое реформирование крайне неэффективно, так как расходы на налоговое администрирование фактически не окупают поступлений налога, но при этом возникают существенные выпадающие доходы бюджета за счет сокращения выпуска продукции и банкротства предприятий соответствующих отраслей.

Акциз на газированную воду существует в ряде зарубежных государств, но количество этих государств крайне мало. В большинстве случаев концепцией введения таких акцизов является борьба за здоровье населения, в частности борьба с излишним весом, фискальная составляющая играет побочную роль.

Сложности с введением акцизов на новые товары связана также с отсутствием необходимой законодательной базы, поскольку в настоящее время в российском законодательстве отсутствует юридическое определение продукта «сладкий газированный напиток», они попадают под определение «безалкогольный напиток» в соответствии с ГОСТ 28188-2014 «Напитки безалкогольные. Общие технические условия», что не позволяет идентифицировать безалкогольный напиток, поскольку к нему могут принадлежать и сокодержавшие напитки.

Кроме того, в случае введения дополнительной налоговой нагрузки многие предприятия отрасли окажутся на грани банкротства. Сокращение производства и закрытие предприятий из-за введения дополнительного налога может привести к потере значительной части из существующих в отрасли рабочих мест. Сокращение 100 тыс. рабочих мест на производстве приведет к потере 700 тыс. – 1 млн. рабочих мест в смежных отраслях.

Целесообразность борьбы с чрезмерным потреблением сладких газированных напитков очевидна; в этом смысле можно использовать инструменты налогового реформирования, но фискальный эффект представляется маловероятным, поскольку введение акциза на газированные напитки может привести к сворачиванию их производства на территории РФ за счет увеличения ввоза из стран таможенного союза (Казахстан, Белоруссия), что уже имеет место с алкогольными напитками. Вполне вероятно, что в случае принятия решения необходимо договариваться о введении в этих странах аналогичного налога и унификации акцизного законодательства.

## Заключение

В целом, анализ механизмов перенастройки налоговой системы позволяет сделать вывод о том, что намеченные меры направлены на выполнение основной задачи налоговой политики – обеспечение сбалансированности бюджетной системы, но при некотором повышении налогового бремени и соответствующем повышении налоговых рисков как налогоплательщиков, так и государства.

## Библиография

1. Гончаренко Л.И. и др. Налоги и налоговая система РФ. М.: Юрайт, 2016. 541 с.
2. Евдокимова Ю.В. Анализ налоговой системы и налоговой политики РФ // Экономика и предпринимательство. 2015. №2(55). С. 196-299.
3. Майбуров И.А. и др. Налоги и налогообложение. М.: Юнити-Дана, 2015. 487 с.
4. Малис Н.И. Налоговая политика государства. М.: Юрайт, 2015. 388 с.
5. Малис Н.И. и др. Налоговый учет и отчетность. М.: Юрайт, 2016. 341 с.
6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов. URL: <http://info.minfin.ru/>
7. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
8. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: [www.gks.ru](http://www.gks.ru)

9. Структура и динамика доходов: Министерство финансов Российской Федерации. URL: <http://info.minfin.ru/>
10. Фатеева Ю.В. Налоговая система как инструмент фискальной политики государства РФ // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2014. № 11 (38). С. 24.
11. Штоль К.А. Проблемы современной налоговой Системы РФ и пути ее совершенствования // Наука и общество в современных условиях. 2014. С. 257-262.

## Reconfiguring the tax system: state's and taxpayer's tax risks

**Makka M. Artskhanova**

Postgraduate,  
Financial University under the Government of the Russian Federation,  
125993, 51, Leningradskii av., Moscow, Russian Federation;  
e-mail: makkaarts@gmail.com

### Abstract

The main achievement in the tax sphere of the past decade, the achievement of tax stability, the set of taxes and tax rates on basic taxes remained virtually unchanged, but in the changing economic situation it is advisable to introduce certain changes in the tax system in order to increase its efficiency, focus on stimulating business activity shadow economy. Naturally, any changes in the taxation system predetermine the appearance of tax risks, not only among taxpayers, but also among the state, which must be considered both when planning budget revenues of the state and regions, and when planning tax payments for entrepreneurs and individuals. The ideology of the restructuring of the tax system of the present time is the transfer of the tax burden from direct taxes to indirect ones, which corresponds to the current global trend of tax reform. In general, the analysis of the tax system re-adjustment mechanisms allows to conclude that the measures outlined are aimed at fulfilling the main task of the tax policy, which is the ensuring the balance of the budget system, but with a higher tax burden and a corresponding increase in tax risks for both taxpayers and the state, concludes the author.

### For citation

Artskhanova M.M. (2018) Perenastroika nalogovoi sistemy: nalogovye riski gosudarstva i nalogoplatel'shchikov [Reconfiguring the tax system: state's and taxpayer's tax risks]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 8 (12A), pp. 530-538.

### Keywords

Additional income tax, progressive tax rate, indirect taxes, direct taxes, tax burden, tax risks, tax maneuver, tax risks, consolidated group of taxpayers.

## References

1. Evdokimova Yu.V. (2015) Analiz nalogovoi sistemy i nalogovoi politiki RF [Analysis of the tax system and tax policy of the Russian Federation]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* [Economy and Entrepreneurship], 2(55), pp. 296-299.
2. Fateeva Yu.V. (2014) Nalogovaya sistema kak instrument fiskal'noi politiki gosudarstva RF [The tax system as a tool of fiscal policy of the state of the Russian Federation]. *Ekonomika i menedzhment innovatsionnykh tekhnologii* [Economy and management of innovative technologies], 11 (38), p. 24.
3. Goncharenko L.I. et al. (2016) *Nalogi i nalogovaya sistema RF* [Taxes and tax system of the Russian Federation]. Moscow: Yurait Publ.



4. Maiburov I.A. et al. (2015) *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Moscow: Yurait Publ.
5. Malis N.I. (2015) *Nalogovaya politika gosudarstva* [State tax policy]. Moscow.
6. Malis N.I. et al. (2016) *Nalogovyi uchet i otchetnost'* [Tax accounting and reporting]. Moscow: Yurait Publ.
7. *Official website of the Federal Tax Service*. Available at: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) [Accessed 12/12/2018]
8. *Official site of the Federal State Statistics Service*. Available at: [www.gks.ru](http://www.gks.ru) [Accessed 12/12/2018]
9. *Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2019 god i planovyi period 2020 i 2021 godov* [The main directions of the tax policy of the Russian Federation for 2019 and the planned period of 2020 and 2021].
10. Shtol' K.A. (2014) Problemy sovremennoi nalogovoi Sistemy RF i puti ee sovershenstvovaniya [Problems of the current tax system of the Russian Federation and ways to improve it]. In: *Nauka i obshchestvo v sovremennykh usloviyakh* [Science and society in modern conditions].
11. *Struktura i dinamika dokhodov: Ministerstvo finansov Rossiiskoi Federatsii* [The structure and dynamics of income: The Ministry of Finance of the Russian Federation]. Available at: <http://info.minfin.ru/> [Accessed 12/12/2018]