

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-1-23-34
УДК 330.33.015:336.2.012(045)
JEL E62, E63, E64

Об Основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023–2024 годов

Л.И. Гончаренко^а, Ю.В. Малкова^б, Л.В. Полежарова^с, А.В. Тихонова^д, М.М. Юмаев^е

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6630-9065>;

^с <https://orcid.org/0000-0002-2636-6567>; ^д <https://orcid.org/0000-0001-8295-8113>;

^е <http://orcid.org/0000-0003-2641-7747>

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – проблемы налоговой политики на среднесрочный период 2022–2024 гг. *Цель работы* – на основе положений, сформулированных Минфином России в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 г. и на плановый период 2023 и 2024 гг., оценить планируемую государственную налоговую политику на ближайшую перспективу в рамках перехода России к опережающему развитию и выполнения национальных проектов, предполагающих достижение четко обозначенных конечных результатов и требующих значительных финансовых ресурсов. В статье проанализированы результаты практической реализации мер налоговой политики, предусмотренные в аналогичном документе на период до 2021 г., и на их основе определена степень эффективности инструментов налогового регулирования и технологий налогового администрирования в условиях возрастающих рисков государства по обеспечению устойчивости бюджетной системы страны. *Сделан вывод* о том, что разработанные Минфином России Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 г. и на плановый период 2023 и 2024 гг. заслуживают в целом положительной оценки, за исключением ряда положений, по которым дается авторское мнение.

Ключевые слова: налоги; налоговая политика; налоговые инструменты; налоговое администрирование; налоговое регулирование; налогообложение природопользования; экологизация налогообложения

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Полежарова Л.В., Тихонова А.В., Юмаев М.М. Об Основных направлениях налоговой политики на 2022 год и на период 2023–2024 годов. *Экономика. Налоги. Право.* 2022;15(1):23-34. DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-1-23-34

ORIGINAL PAPER

On the Main Directions of Tax Policy for 2022 and for the Period 2023–2024

L.I. Goncharenko^а, Yu.V. Malkova^б, L.V. Polezharova^с, A.V. Tikhonova^д, M.M. Yumayev^е
Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6630-9065>;

^с <https://orcid.org/0000-0002-2636-6567>; ^д <https://orcid.org/0000-0001-8295-8113>;

^е <http://orcid.org/0000-0003-2641-7747>

ABSTRACT

The subject of the study is the main problems of tax policy for the medium-term period 2022–2024. *The purpose of the work* is based on the provisions formulated by the Ministry of Finance of the Russian Federation of the Main directions of budget, tax and customs tariff policy for 2022 and for the planning period of 2023 and 2024 to assess the formed state tax policy for the near future within the framework of the task of Russia's transition to advanced development and the implementation of national projects that are of priority importance at the current stage of state development and require significant resources for their implementation, assuming the achievement of clearly defined final results. The

© Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Полежарова Л.В., Тихонова А.В., Юмаев М.М., 2022

article analyzes the results of the practical implementation of tax policy measures provided for in a similar document, taking into account the results of the implementation of budget, tax and customs tariff policy for the period up to 2021, and on this basis determines the degree of effectiveness of tax regulation tools and tax administration technologies in conditions of increasing risks of the state in modern conditions to ensure the sustainability of the budgets of the budgetary system of the country and taxpayers with the measures taken for tax control. Based on the consideration of the proposed direction of tax policy for the period 2022–2024, it is concluded that, in general, the measures provided for by the Main Directions of budget, tax and customs tariff policy for 2022 and for the planning period 2023 and 2024 to adjust tax policy in order to solve urgent economic problems of the Russian Federation deserve a positive assessment, with the exception of a number of provisions on which the author's opinion is given.

Keywords: taxes; tax instruments; tax administration; tax regulation; Tax Code of the Russian Federation; customs and tariff policy; tax policy

For citation: Goncharenko L.I., Malkova Yu.V., Polezharova L.V., Tikhonova A.V., Yumayev M.M. On the main directions of tax policy for 2022 and for the period 2023–2024. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2022;15(1):23-34. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2022-15-1-23-34

ВВЕДЕНИЕ

Разработанные Минфином России Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 г. и плановый период 2023 и 2024 гг. (далее — Документ) выгодно отличаются по структуре и содержанию от аналогичного документа, предусмотренного на 2021 г. и на плановый период 2022 и 2023 гг. В подразделе 1 Документа выделены не только задачи, которые удалось выполнить, но и названы проблемы, оставшиеся нерешенными или появившиеся после начала пандемии COVID-19, обусловив необходимость срочного и адекватного реагирования на них посредством принятия соответствующих налоговых и бюджетных мер, направленных на институционально-структурную трансформацию экономики.

Уже не менее десяти лет как активно ставится вопрос о необходимости оценки эффективности налоговых расходов бюджета. И он остается актуальным в свете поставленной в Документе задачи полноценного представления информации о финансовом обеспечении госпрограмм, в которых важно отразить сведения об общих объемах налоговых расходов и льготах, предоставляемых при уплате таможенных пошлин, сборов.

При констатации достигнутых в последнее время значительных успехов в налоговом администрировании не следует игнорировать тот факт, что результаты проведения бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики были бы более существенными, в том числе с позиции обеспечения комфортной среды для бизнеса, если бы были устранены неясности налогового законодательства. Так, до настоящего времени отсутствует однознач-

ность толкования ключевых терминов налога на добычу полезных ископаемых (далее — НДПИ), в том числе квалифицирующих вид добытого полезного ископаемого, что мешает формированию позиции судебных органов. Правила учета нефти¹, которые допускают возможность обратного пересчета объема добытой нефти²: количество нефти, которое извлечено из скважин, отражаемое в статистической налоговой отчетности и прогнозах социально-экономического развития Минэкономразвития России, определяется обратным пересчетом исходя из стандартной продукции. Причем следует заметить, что сырая нефть, которая непосредственно извлечена из недр, не считается даже объектом государственного регулирования с точки зрения осуществления измерений³.

Неоднократно экспертами предлагалось включение в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) норм регулирования неналоговых платежей для обеспечения их полной собираемости, что вытекает из их сходства с налогами по механизму исчисления, что и было сделано для части из них. Однако требуется продолжить дальнейшее совершенствование всей системы регулирования внебюджетных доходов, имеющих целевую на-

¹ Постановление Правительства РФ от 16.05.2014 № 451.

² Финуниверситет обращал внимание Правительства РФ на эту проблему в аналитической записке от 31.10.2017 № 7716, направленной в Департамент промышленности и инфраструктуры.

³ Приказ Минэнерго России от 15.03.2016 № 179 «Об утверждении перечня измерений, относящихся к сфере государственного регулирования обеспечения единства измерений, выполняемых при учете используемых энергетических ресурсов, и обязательных метрологических требований к ним, в том числе показателей точности измерений».

правленность, в том числе для целей снижения фискальной нагрузки на бизнес. Вместе с тем теоретическому осмыслению подлежит и наметившаяся тенденция к отходу от классического понимания налоговых платежей. Например, в структуре НДС активно вводятся условия, позволяющие предоставлять налоговые преференции, например, посредством заключения соглашений об объеме добычи и инвестиций, а также о стимулировании добычи. Все указанное декларируется как условия предоставления налоговых вычетов при добыче нефти и применения однократного коэффициента Крента при налогообложении отдельных видов твердых полезных ископаемых. В совокупности с принципами точечного предоставления таких преференций договорной характер налоговых льгот позволяет рассматривать НДС как новую форму фискальных платежей — налог с квазиналоговыми элементами.

Полагаем, что предстоит большая работа по изменению национального налогового законодательства и настройке механизмов налогового администрирования в соответствии с реформой международного налогообложения в условиях цифровизации экономики и присоединения России к международным инструментам, определяющим согласованный государствами — участниками Инклюзивного органа⁴ порядок разделения между странами прибыли международных групп компаний (далее — МГК).

Среди федеральных налогов в качестве важнейших источников доходов выделяются НДС, налог на прибыль организаций, акцизы, НДС, а также налог на доходы физических лиц (далее — НДФЛ).

АКТУАЛЬНЫЕ АКЦЕНТЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

В Документе должное внимание обращается на совершенствование налогового администрирования как важнейшего фактора наполнения доходами бюджетов бюджетной системы страны при обеспечении общей стабильности налоговой нагрузки

⁴ Инклюзивный орган создан по решению Группы 20 в рамках плана BEPS для реализации совместного проекта Группы 20 и ОЭСР по реформе международного налогообложения в условиях цифровизации экономики, нового обоснования налогообложения и выработки более справедливых правил распределения между странами прибыли международных групп компаний, оказывающих цифровые услуги, ориентированные на конечного потребителя.

на экономику в целом и экономические субъекты в частности. При оценке результатов предшествующего периода следует согласиться с тезисом авторов Документа, что прослеживается тенденция к улучшению качества налогового администрирования при реализации клиентоориентированности в работе налоговых органов. Отметим разработку технологии отраслевой операционной модели контроля в отношении деятельности хозяйствующих субъектов, позволяющей делать выводы о качестве выездного налогового контроля. Ее практическое применение основано на анализе наиболее рискованных отраслей экономики региона и групп налогоплательщиков, а также на усилении взаимодействия ФНС России и профессиональных бизнес-сообществ. При этом в качестве основного результата системы управления поведением налогоплательщиков декларировано их побуждение к добровольному исполнению своих налоговых обязательств.

В частности, успешная реализация одного из первых проектов по контролю за экспортом зернового рынка позволила увеличить доходы консолидированного бюджета за два года его реализации (2017–2018 гг.) на 57,4 млрд руб. Это послужило причиной расширения отраслевого подхода, который напрямую не представлен в Документе, но имеются выдержки из отдельных механизмов его реализации (например, национальная система прослеживаемости товаров в торговле).

Запуск на постоянной основе национальной системы прослеживаемости движения товаров (далее — НСПДТ) будет способствовать обеспечению контроля за оборотом товаров на всех этапах от ввоза до реализации в розничном звене торговли. Внедрение НСПДТ активизировалось в контексте развития ЕАЭС, что актуализировало задачу гармонизации налоговых систем стран-участниц. Стоит обратить внимание на то, что несмотря на очевидную целесообразность НСПДТ она привела к росту административной нагрузки как на бизнес, так и на налоговые органы из-за введения нового блока детализированной отчетности. В анализируемом Документе данный аспект не отражен, хотя, по нашему мнению, совершенствование технологии НСПДТ следует продолжить.

В связи с этим целесообразно учесть опыт Республики Казахстан, где система прослеживаемости введена с 1 апреля 2018 г. на основе модуля «Виртуальный склад» (далее — ВС) [1, с. 286–287].

В отличие от российского сценария казахстанский вариант полностью автоматизирован. Номер партии, имеющий аналогичную структуру с российским номером, отражается в счете-фактуре. Выпуск счетов-фактур осуществляется только в электронном виде (далее — электронный счет-фактура, ЭСФ) через единую государственную систему ИС ЭСФ, т.е. в момент выпуска ЭСФ все данные из него сразу отражаются в единой государственной информационной базе. После ввода начальных остатков в модуль ВС налогоплательщики более не участвуют в его информационном обеспечении, ибо данные поступают в автоматическом режиме из электронных импортных таможенных деклараций на товары и электронных заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов из ЕАЭС в ЭСФ. Для применения казахстанского опыта необходимо соблюдение следующих условий: введение обязательного электронного документооборота на базе счетов-фактур; выпуск ЭСФ через единый госпортал либо консолидация данных из ЭСФ от провайдеров электронного документооборота. Такая система, действуя в режиме реального времени, будет способствовать упрощению налогового администрирования и повышению контрольного потенциала.

Достижение целей взаимодействия участников налоговых отношений по формированию комфортных условий для бизнеса при обеспечении добровольного исполнения налоговых обязательств, безусловно, влияет на внедрение и дальнейшее развитие системы налогового мониторинга. Следует также учесть опыт Великобритании по применению налогового мониторинга в принудительном порядке для налогоплательщиков, нарушающих налоговое законодательство [2, с. 121–123].

Представляется, что результатом развития обеспечительных мер налогового контроля может стать типизация схем уклонения от налогообложения на основе встроенных процессов анализа информации. Значительные перспективы в реализации задачи противодействия уходу от налогообложения будут иметь методы предиктивной аналитики. В частности, посредством наложения шаблона на объем данных по результатам деятельности налогоплательщиков можно будет выявлять потенциально сложные межрегиональные схемы уклонения от налогообложения, в том числе в рамках ЕАЭС.

Россия принимает меры по обеспечению национальных интересов в случае существенной разницы в налогообложении, в частности посредством

применения акцизов на алкогольную продукцию, подлежащую маркировке. Так, предусматривается предоставление банковской гарантии в таможенный орган для субъектов, ввозящих такую продукцию на территорию России, с вменением в обязанность банков уплату в российский бюджет гарантийной суммы за недоплаченную величину акциза.

Сложные алгоритмы расчета НДС при добыче углеводородов, а с 2022 г. и по ряду твердых полезных ископаемых не только усложняют и удорожают налоговое администрирование, но и обеспечивают поступление в налоговые органы большого массива неоцифрованной информации. Одними из возможных решений по переходу на новые принципы налогового администрирования в НДС являются прямое использование для определения налоговых обязательств данных государственного баланса полезных ископаемых, а также увеличение продолжительности налогового периода по НДС до календарного года.

В отношении углеводородов налоговое администрирование нового уровня должно основываться на цифровой информации, полученной от систем измерения количества и качества углеводородного сырья, которая может передаваться в налоговые органы по электронным каналам связи, с использованием технологий, отработанных на онлайн контрольно-кассовой технике.

Для сохранения информации о добыче нефти и исключения возможности ее искажения могут быть использованы технологии распределенного реестра, технические возможности Государственной информационной системы топливно-энергетического комплекса (далее — ГИС ТЭК), а также параметры широко внедряемых в отрасли «умных скважин» и «цифровых месторождений».

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Поступления НДС, уплачиваемого с углеводородного сырья в федеральный бюджет, планируются в 2022 г. на уровне 6,9 трлн руб., 2023 г. — 6,88 трлн руб., 2024 г. — 6,56 трлн руб., что отчасти отражает замедление ожидаемых приростов объемов добычи нефти в результате применения мер по декарбонизации мировой экономики. В этих условиях не очевиден положительный эффект от проведения налогового маневра посредством зачисления вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты налогом на добычу полезных

ископаемых, так как прогнозируемые поступления НДС по нефти в 2023 г. превысят поступления 2019 г. на 1,4 трлн руб., в то время как только замещение пошлины должно было дать прирост НДС в 1,6 трлн руб.

Если исключить влияние на суммы НДС действующего механизма компенсации отрицательного акциза при переработке нефтяного сырья, разрыв между показателями увеличивается до 0,7 трлн руб., что может свидетельствовать о недостаточной проработке ключевых элементов системы налогообложения нефтяной отрасли. На снижение поступлений НДС в 2023 г. по сравнению с 2019 г. в пределах 12% повлияет перевод отдельных участков недр на уплату налога на добавленный доход (далее — НДС), в рамках которого ставка НДС снижается примерно вдвое.

В части углеводородов по сравнению с 2021 г. увеличение на 1 трлн руб. бюджетных доходов по НДС в 2022 г. по сравнению с предыдущем годом достигается благодаря начавшейся с 2021 г. отмене льгот по выработанным месторождениям и сверхвязким нефтям (по выработанным месторождениям с 2021 г. возможен перевод на НДС) и изменению порядка определения коэффициента Кабдт с целью компенсации отрицательного акциза по нефтяному сырью. Тем не менее продолжается практика предоставления целевых вычетов по налогу при добыче нефти, общая величина которых только по трем месторождениям: Ванкорскому, Самотлорскому и Приобскому — ежегодно составит около 100 млрд руб., или 1,5% от запланированных поступлений НДС.

Таким образом, происходит замещение льгот, предоставляемых средним и малым субъектам нефтяного сектора, целевыми льготами, которыми пользуются отдельные крупные компании, что наносит вред развитию МСП в нефтяной отрасли.

Следует также отметить продолжающееся отставание в налоговой нагрузке газового сектора от нефтяной сферы: при сопоставимых объемах добычи нефти и газа суммы НДС при добыче газа прогнозируются на уровне в десять раз ниже уровня поступления НДС при добыче нефти: 632 млрд руб. (газ) против 6,9 трлн руб. (нефть).

В 2021 г. началась реформа налогообложения добычи *прочих полезных ископаемых*: по большинству видов твердых полезных ископаемых налоговая нагрузка увеличена в 3,5 раза путем применения соответствующего коэффициента к ставке. Ежегод-

но в течение 2022–2024 гг. планируется получение от обложения НДС твердых полезных ископаемых и подземных вод 196 млрд руб. (почти на 50% больше, чем в 2021 г.) преимущественно за счет дальнейшего изъятия рентных доходов у отраслей по добыче отдельных металлов, коксующегося угля и горно-химического сырья, в том числе с привязкой к мировым ценам, и увеличения рентного коэффициента к ставке до семи раз по отдельным видам полезных ископаемых.

Принятию такого решения предшествовал анализ изъятия рентных доходов через налоги в нефтяной отрасли и в отдельных отраслях по добыче твердых полезных ископаемых, в результате которого установлено, что налоги в секторе добычи твердых полезных ископаемых существенно ниже. Однако в данном случае не учитывалось, что материалоемкость продукции в горнорудных отраслях существенно выше, чем в нефтяной отрасли. Кроме того, применение такого унифицированного подхода не предполагает учета горно-геологических факторов, что нередко может приводить к формированию необоснованной чрезмерной нагрузки на отдельных экономических агентов.

Использование же мировой цены в качестве элемента определения налоговой базы приводит к диспропорциям в фискальной нагрузке в случае, если продукция горнодобывающего предприятия поставляется на внутренний рынок. Так, доля экспорта добытой железной руды составляет около 3% от объемов добычи. коксующегося угля — около 30%.

Примечательно, что ключевой целью таких изменений в Документе определено на рассматриваемый период более справедливое распределение природной ренты между недропользователями и гражданами (через бюджет). Однако сущность, элементы, принцип работы такого механизма «справедливого» распределения природной ренты и его отличия от действующего порядка формирования и расходования средств бюджета в Документе не раскрываются.

Доходы федерального бюджета, получаемые от НДС от налогообложения добычи углеводородного сырья в 2022 г. прогнозируются в объеме 1,1 трлн руб., или на 119 млрд руб. больше, чем в 2021 г., с дальнейшим снижением в 2023 г. и ростом в 2024 г. Поступления НДС в 2021–2024 гг. будут колебаться на уровне 1 трлн руб., что не дает возможности в краткосрочной перспективе рассматривать НДС как замену НДС.

В 2022 г. внесение изменений в механизм НДС не планируется ввиду того, что ключевые поправки, которые обеспечат рост НДС в 2022–2024 гг., вступили в силу с 2021 г.: расширен состав участков недр, на территории которых может применяться НДС, за счет выработанных месторождений, а также месторождений, расположенных на территории Северо-Кавказских регионов и Сахалинской области; установлено ограничение величины переносимых текущих и исторических убытков (50% от налоговой базы); до 2024 г. снижена величина удельных расходов до 7140 руб., учитываемых при определении минимального налога.

Тем не менее практика применения нового налога показала необходимость уточнения отдельных методологических положений. В частности, неоднозначными являются положения НДС, касающиеся распределения и учета расходов на освоение месторождения между участками недр и различными видами деятельности, перехода на режим НДС и отказа от режима НДС, учета «исторических» расходов, восстановления ранее признанных расходов на приобретение амортизируемого имущества. Представляется, что решение таких вопросов сделает режим НДС более понятным и позволит расширить состав налогоплательщиков по тем участкам недр, переход на НДС по которым осуществляется в добровольном порядке.

СТИМУЛИРОВАНИЕ ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ КАК ОСНОВНЫХ УСЛОВИЙ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

Представляется, что невозможно добиться новых темпов экономического развития без инвестиций в соответствующие отрасли и по актуальным направлениям [3, с. 127]. Для этого необходимо принятие дополнительных мер бюджетно-налоговой политики.

Предоставление значительных налоговых льгот в части налогообложения выплат работникам способствовало не только сохранению налоговой регистрации компаний в России, но и стимулировало разработку новых продуктов. Поэтому видится необходимым установление для компаний, занимающихся информационными технологиями, дополнительных преференций по налогу на прибыль организаций в виде права на инвестиционный вычет в отношении отдельных видов расходов, а также применение повышающего коэффициента к норме амортизации по отдельным видам амортизируемого

имущества при условии последующего контроля за соблюдением как условий, так и обеспечением эффективности ее применения.

Особое внимание справедливо обращено в Документе на эффективность инвестиционных льгот, ибо развитие экономики на основе новых технологий и ускоренными темпами без инвестиций прежде всего в реальный сектор не будет практически реализовано.

На основе оценки инвестиционной активности и создаваемой добавленной стоимости поставлена задача проведения анализа действующих инвестиционных льгот. При этом, наконец, в Документе сказано об ответственности субъектов, применяющих налоговые льготы⁵. Действительно, для реализации права на применение налоговых льгот установлены условия, соблюдение которых налоговые органы контролируют (и именно здесь часто выявляются объективные/субъективные ошибки). Однако можно отметить, что практически впервые четко обозначена необходимость внесения в законодательство положений об ответственности за неисполнение инвестиционных обязательств в виде возврата налогоплательщиком полной суммы экономии налогов за весь период применения налоговых льгот.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В целом из почти 76,3 трлн руб. доходов бюджетов бюджетной системы России в 2022–2024 гг. больше половины сумм (40,2 трлн руб.) поступит от налогообложения НДС, налогом на прибыль организаций и НДФЛ, по которому прогнозируется получить 585,8 млрд руб. за три года.

Обращает на себя внимание рост налоговой нагрузки на население из-за введения новых подходов к определению налоговой базы и налоговых ставок (при одновременном, правда, увеличении бюджетных расходов⁶ на поддержку социально незащищенных слоев населения).

Представляется, что модернизация обложения НДФЛ должна проводиться с учетом тренда на более

⁵ Финансовый университет в ходе выполнения научно-исследовательских работ по заказу Правительства РФ не раз обращал внимание на важность последующего налогового контроля применения налоговых льгот, в том числе по амортизации.

⁶ Для вправки: расходы из бюджета на социальную политику составили в 2015 г. 15,1 трлн руб, в 2022 г. — 15,7 трлн руб., в 2024 г. — 17,5 трлн руб.

широкое внедрение элементов семейного налогообложения. В частности, полагаем справедливым учитывать по образцу ряда зарубежных стран количество иждивенцев налогоплательщика или суммарный доход семьи для целей прогрессивного налогообложения доходов физических лиц, поскольку неоспоримым выглядит тот факт, что доход одного налогоплательщика, покрывающего потребности нескольких иждивенцев, может уменьшиться после налогообложения по новым правилам, нежели до их введения [7].

Для упрощения налогового администрирования и привлечение в Россию налоговых резидентов с высокими доходами введено в налоговое законодательство с 2021 г. право уплаты НДФЛ с нераспределенной прибыли контролируемой иностранной компании в фиксированном размере 5 млн руб.

Измененная норма ст. 214.2 НК РФ, касающаяся налогообложения суммарного дохода по всем банковским вкладам и счетам, полученного за один календарный год (налоговый период), в отдельных случаях представляется не совсем удачным способом решения проблем, стоящих перед государством, и требует, по нашему мнению, доработки. Если рассматривать вклады как инструмент инвестирования, то в действующей практике существуют другие виды счетов. Но в случае счета, рассматриваемого как инструмент накопления, например первоначального взноса молодой семьи по ипотечному кредиту, видится явная недостаточность освобождаемой от налогообложения суммы. Полагаем, что норма не облагаемого налогом дохода может быть скорректирована для отдельных вкладов при условии соблюдения целевого направления использования полученных средств. Возможен и другой вариант, как более обеспечивающий налоговый контроль, посредством введения механизма возврата уплаченного налога по процентам по названным счетам в дополнение к налоговым вычетам при приобретении квартиры.

АКЦИЗЫ

В зарубежной практике широко применяется акцизное налогообложение роскоши, в частности ювелирных изделий.

В ближайший год с целью повышения фискальной роли акцизов в России можно рекомендовать установление комбинированных ставок на подакцизные автомобили и мотоциклы 3–8 групп, размер которых зависит от их мощности в л.с. Данное

предложение имеет ряд преимуществ по сравнению с увеличением акцизной нагрузки на другие виды подакцизных товаров. Во-первых, оно ориентировано на покупателей, имеющих достаточно высокий уровень доходов. Таким образом, установление ставок акцизов на предметы роскоши не ухудшит финансовое положение наименее обеспеченных слоев населения. Во-вторых, рост налогового бремени из-за акцизов, взимаемых с транспортных средств 3–8 групп, существенным образом не повлияет на потребительский спрос, так как указанные автомобили относятся к предметам роскоши. В-третьих, это позволит получить дополнительные доходы в бюджет.

Введение акциза на калорийные безалкогольные газированные напитки декларируется как инструмент ограничения потребления вредных для здоровья продуктов. При этом не замалчивается фискальное значение этого нововведения. В дискуссиях по поводу введения акциза на калорийные безалкогольные газированные напитки обособилась его малая эффективность относительно как первого, так и второго результата вследствие не столь уж и значительных объемов потребления названных продуктов, да к тому же приобретаемых в основном представителями не столь уж и обеспеченных слоев общества [6, с. 69–70], но в последующем введение такой меры категорически не отрицалось [6, с. 103]. Имеются и терминологические сложности в определении этих продуктов (сейчас в перечень безалкогольных напитков попадают натуральные соки) и несогласованность гармонизации налоговых законодательств по этой позиции государств — участников СНГ и Евразийского экономического союза. Для пополнения бюджета посредством акцизов можно предложить другие варианты решения данной проблемы посредством обложения товаров, относящихся к предметам роскоши, в частности путем установления адвалорной или комбинированных ставок вместо специфической ставки [6, 102–103; 7, с. 276].

Теоретической оценки ждет и наметившаяся в Документе тенденция к реформированию налогообложения недропользования посредством введения фискальных механизмов, которые не соответствуют традиционным теоретическим представлениям о содержании налоговых механизмов. Так, вводимый с 2022 г. акциз на жидкую сталь, направленный на дополнительное изъятие природной ренты, по своему экономическому содержанию акцизом не

является: в стоимость продуктов переработки жидкой стали сумма акциза не включается. В отличие от иных видов подакцизной продукции жидкая сталь не является продукцией, в отношении которой акциз может рассматриваться как механизм сдерживания потребления.

НАЛОГИ И ЭКОЛОГИЯ

Согласно Документу по итогам реализации национального проекта «Экология» должно быть обеспечено эффективное обращение с отходами производства и потребления, включая ликвидацию всех выявленных на 1 января 2018 г. несанкционированных свалок в границах городов, кардинальное снижение уровня загрязнения атмосферного воздуха в крупных промышленных центрах, в том числе уменьшение не менее чем на 20% совокупного объема выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух в наиболее загрязненных городах⁷. При этом в национальном проекте отсутствуют мероприятия по предотвращению образования отходов, в частности по сдерживанию роста количества перерабатываемой тары и упаковки. Нет также мероприятий, в т.ч. налогового характера, по внедрению раздельного накопления отходов в местах их образования. В национальном проекте ничего не говорится о судьбе отходов, которые не попали на сортировку или прошли ее, но не направлены на утилизацию. Кроме того, в национальном проекте не предусмотрено наказание за неэффективное расходование бюджетных средств при решении проблемы отходов. Указанные проблемы могут быть решены посредством установления налоговых льгот: понижения ставок по налогу на прибыль организаций, НДС, налогу на имущество и транспортному налогу либо освобождения организаций от некоторых из перечисленных налогов полностью.

Если же смотреть на этот вопрос шире, можно предложить внести следующие предложения по экологизации налоговой системы России:

- минимизировать количество законодательных и подзаконных актов, определяющих и регулирующих экологические сборы, сформировать единую прозрачную методологию их определения с акцентом на экологическую составляющую;

⁷ Паспорт национального проекта «Экология» (утв. президиумом Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам (протокол от 24.12.2018 № 16).

- сформировать рычаги принудительного взыскания неналоговых платежей с отходом от гражданско-правового характера взыскания платежей за пользование общественной природно-ресурсной собственностью;

- повысить долю налогов на использование природно-ресурсного потенциала и опасных для окружающей среды ресурсов в совокупных налоговых поступлениях с синхронным снижением налогового бремени на результаты экономической деятельности;

- предусмотреть для организаций, внедряющих наилучшие доступные технологии, инструменты налоговой поддержки;

- осуществлять распределение экологических налогов и платежей между бюджетами преимущественно в пользу региональных и местных бюджетов;

- использовать потенциальную налоговую базу (производство вредных товаров) для стимулирования экологически безопасных производств.

Имеет место и еще один аспект экологизации, связанный с просроченными или близкими к тому пищевыми продуктами. За год в России выбрасываются примерно 56 кг продуктов на человека (в США — 115 кг, в Европе — 95 кг, Африка и Юго-Восточная Азия — 6–11 кг)⁸. Стоит вопрос не только в уменьшении негативных последствий для экологии (из-за выделения метана), но и в утилизации пригодных продуктов, которые можно использовать для фудшеринга⁹. В 2019 г. в налоговое законодательство было внесено положение об обнулении налога на прибыль организаций на суммы оказания налогоплательщиком благотворительной помощи, но раздавать продукты все равно не выгодно, ибо они облагаются НДС. Минэкономразвития России одобрило законопроект о фудшеринге и не только по продуктам питания, но и по товарам первой необходимости (товарам личной гигиены, моющим средствам и т.п.), что снизит нагрузку на бюджет в части социальных расходов. Законопроект поддержали крупные ретейлеры. Можно предложить ограничить величину вычета 1% от суммы выручки от реализации товаров и определить круг организаций, через которые будет реализовываться благотворительность. В Документе данному аспекту экологизации налогообложения внимания не уделено.

⁸ Российская газета от 7 декабря 2021 г. С. 4.

⁹ Фудшеринг – это экологическое движение, которое помогает организациям перестать выбрасывать еду, а людям – получать ее бесплатно и помогать другим.

НАЛОГОВАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ ПОДДЕРЖКИ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Следует положительно оценить изменения налогового законодательства, нацеленные на снижение нагрузки на субъектов МСП, так как это позволяет несколько стабилизировать их неустойчивое финансовое положение в период пандемии коронавируса. *Во-первых*, существенное сокращение налоговой нагрузки на субъектов МСП является одним из приоритетных элементов обозначенного структурного маневра в налоговой системе России. *Во-вторых*, в Документе неоднократно отмечается развитие адаптивности специальных налоговых режимов для субъектов МСП, в том числе посредством введения налога на профессиональный доход, практика применения расчетов по которому позволила принять решение о переводе других категорий предпринимателей на сходный механизм исчисления и уплаты налоговых обязательств.

По данным опроса «Мнение собственников и руководителей высшего звена предприятий об административной среде в Российской Федерации», проведенного ФСО России по данным 2020 г., налоговая реструктуризация и снижение налоговой нагрузки являются лучшими мерами поддержки МСП по оценкам налогоплательщиков¹⁰.

Вместе с тем следует не меньше внимания уделять развитию субъектов крупного бизнеса, на которые перекладывается основная налоговая нагрузка. Обеспечение устойчивого экономического роста, наращивание объемов производства национальной продукции невозможны без эффективного развития крупного бизнеса. В данном контексте следует отметить некоторую несбалансированность Документа.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Важнейшим направлением изменения налогового законодательства в целях деофшоризации российской экономики является работа по уточнению определения активных холдинговых и субхолдинговых компаний, а также сроков и объема отчетности контролируемых иностранных компаний (далее — КИК). Для этого увеличены штрафы

за неподачу отчетности КИК, установлена фиксированная база КИК: за 2020 г. она составляла 38 460 000 руб., за 2021 г. — 34 000 000. Уплата НДФЛ с фиксированной прибыли КИК является альтернативой общему порядку уплаты этого налога, на который физическое лицо может перейти и выйти из него добровольно.

Вместе с тем одним из результатов применения фиксированного налога на КИК признано увеличение количества налоговых проверок контролируемых лиц за периоды, предшествующие применению фиксированного налога, с затребованием пояснений и документов по расчету прибыли КИК за предыдущие периоды. Кроме того, ужесточены меры налоговой ответственности за непредставление документального подтверждения прибыли КИК. Появились специальные правила истребования документов по КИК в ст. 25.14–1 НК РФ. За непредставление в срок финансовой отчетности и аудиторского заключения, а также за неподачу в срок уведомления о КИК штрафы увеличены до 500 тыс. руб. (вместо 100 тыс. руб.); за непредставление истребуемых документов установлен штраф в размере 1 млн руб.

Дальнейшее развитие налоговой политики государства в сфере международного налогообложения, как следует из Документа, видится в расширении возможностей перевода квази иностранных компаний с российскими корнями в специальные административные районы (далее — САР), созданные на российской территории (остров Октябрьский, остров Русский, в перспективе — Курильские острова) и в дальнейшем стимулировании их редомициляции, т.е. переноса компании из одной юрисдикции (страны) в другую при сохранении информации о дате ее регистрации, всех договоренностей или обязательств. Основой стимулирования для перерегистрации бизнеса из иностранных юрисдикций в Россию должна стать одобренная Правительством РФ концепция совершенствования правового и налогового режимов в САР, предусматривающая предоставление таким компаниям возможности применения пониженных ставок по налогу на прибыль организаций в отношении внутрикорпоративных дивидендов при условии фактического перевода бизнеса, осуществления инвестиций и создания рабочих мест в САР.

В 2020–2021 гг. в налоговое законодательство был внесен ряд изменений, направленных на дальнейшее развитие механизмов противодействия выводу при-

¹⁰ Специальный доклад Президенту Российской Федерации — 2021. с.

были из-под налогообложения и злоупотреблению налоговыми льготами, установленными соглашениями об избежании двойного налогообложения, действующими в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами (далее — СИДН). Основной идеей таких изменений, так же как и в предыдущие годы, является решение задачи достижения национальных целей развития. При этом в Документе названы меры по внесению изменений в СИДН, с помощью которых большая часть доходов российского происхождения, по сути, выплачивалась российским же бенефициарам посредством использования схем уклонения от налогообложения. В целях пресечения практики ухода от уплаты налога на доходы, источником которых является Российская Федерация, были изменены

положения СИДН, заключаемые с Мальтой, Кипром и Люксембургом, в части увеличения ставки налога у источника в отношении дивидендов и процентов. Важно учитывать, что для применения освобождения от налогообложения или пониженной ставки по СИДН получатель дохода должен обладать правом на доход и пройти тест «деловой цели». При невыполнении данных условий Россия будет вправе применять ставку национального налогового законодательства.

В случае отсутствия соглашений об избежании двойного налогообложения для физических лиц — инвесторов публичных компаний с существенным присутствием в России будут создаваться условия, которые позволят засчитывать налоги таких налогоплательщиков, удержанные и уплаченные за рубежом, при уплате налогов в России.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Адвокатова А. С., Вишневская Н. Г., Гончаренко Л. И. Новые тренды развития налогового администрирования в условиях цифровой экономики. Современная архитектура финансов России. Монография. Эскиндаров М. А., Масленников В. В., ред. М.: Когито-Центр; 2020. С. 486.
2. Адвокатова, А. С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. Монография. Москва: Русайнс; 2020. 190 с. URL: <https://book.ru/book/939452>.
3. Вишневская Н. Г. Гончаренко Л. И. Налоговое стимулирование инновационного развития промышленного производства на основе анализа передового зарубежного опыта. *Экономика Налоги. Право.* 2019;(4):127.
4. Адвокатова А. С., Балацкий Е. В., Гончаренко Л. И., Екимова Н. А., Малкова Ю. В., Мельникова Н. П., Назарова Н. А., Пансков В. Г., Тихонова А. В. Влияние подоходного налогообложения на социальное неравенство в России. Монография. Гончаренко Л. И., ред. М.: Кнорус; 2019.
5. Малис Н. И. Налоговый маневр: каким ему быть? В монографии: Устойчивое развитие налоговой системы Российской Федерации в условиях глобальных изменений Монография. Гончаренко Л. И., ред. М.: ИТК Дашков и К; 2017.
6. Гончаренко Л. И., Малкова Ю. В., Балацкий Е. В. и др. Совершенствование механизма косвенного налогообложения в целях обеспечения финансовой устойчивости при соблюдении баланса интересов бюджета, бизнеса и населения. Монография. Гончаренко Л. И., ред. М.: Rusciece; 2020.
7. Мельникова Н. П., Тихонова А. В. Изменение роли косвенного налогообложения в современных условиях. Современная архитектура финансов России. Монография. Эскиндаров М. А., Масленников В. В., ред. М.: Когито-Центр; 2020, С. 486.
8. Тюриков А. Г. Оценка налоговых рисков государства в области косвенного налогообложения на основе экспертного опроса. В монографии: «Налоговые риски государства в современных экономических условиях». Монография. Гончаренко Л. И., Тихонова А. В., ред. М.: Кнорус; 2022.
9. Адвокатова А. С., Гончаренко Л. И., Малкова Ю. В. и др. Оценка эффективности налоговых льгот. Монография. Гончаренко Л. И., Пинская М. Р., ред. Rusciece; 2017. С. 168.

REFERENCES

1. Advocatova A. S., Vishnevskaya N. G., Goncharenko L. I. New trends in the development of tax administration in the digital economy. Modern architecture of finance in Russia. Monograph. Eskindarov M. A., V. V. Maslennikov V. V., eds. Moscow: Kogito-Center; 2020, p. 486. (In Russ.).
2. Advocatova A. S. Tax control in the conditions of modification of relations between tax authorities and taxpayers. Monograph. Moscow: Rusains; 2020. 190 p. URL: <https://book.ru/book/939452>. (In Russ.).

3. Vishnevskaya N. G., Goncharenko L.I. Tax stimulation of innovative development of industrial production based on the analysis of advanced foreign experience. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2019;(4):127. (In Russ.).
4. Advocatova A. S., Balatsky E. V., Goncharenko L. I., Ekimova N. A., Malkova Yu.V., Melnikova N. P., Nazarova N.A., Panskov V.G., Tikhonova A.V. The impact of income taxation on social inequality in Russia. Monograph. Goncharenko L.I., ed. Moscow: Knorus; 2019. (In Russ.).
5. Malis N.I. Tax maneuver: what should it be? In the monograph: «Sustainable development of the tax system of the Russian Federation in the context of global changes». Monograph. Goncharenko L.I., ed. Moscow: ITK Dashkov and K; 2017. (In Russ.).
6. Goncharenko L.I., Malkova Yu.V., Balatsky E.V., etc. Improving the mechanism of indirect taxation in order to ensure financial stability while maintaining a balance of interests of the budget, business and the population. Monograph. Goncharenko L.I., ed. Moscow: Rusciece; 2020. (In Russ.).
7. Melnikova N. P., Tikhonova A.V. Changing the role of indirect taxation in modern conditions. Modern architecture of finance in Russia. Monograph. Eskindarov M.A., Maslennikov V.V., eds. Moscow: Kogito-Center; 2020, p. 486. (In Russ.).
8. Tyurikov A. G. Assessment of tax risks of the state in the field of indirect taxation based on an expert survey. In the monograph: «Tax risks of the state in modern economic conditions». Monograph. Goncharenko L. I., Tikhonova A.V., eds. Moscow: Knorus; 2022. (In Russ.).
9. Advocates A.S., Goncharenko L.I., Malkova Yu.V. Assessment of the effectiveness of tax benefits. Monograph. Goncharenko L.I., Pinskaya M.R., eds. Moscow: Rusciece 2017. p. 168. (In Russ.).

ИРФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, научный руководитель департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

LGoncharenko@fa.ru

Юлия Васильевна Малкова — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

YuMalkova@fa.ru

Людмила Владимировна Полежарова — доктор экономических наук, доцент, доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия; советник государственной гражданской службы Российской Федерации 1-го класса, Почетный работник Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, член Международной налоговой ассоциации IFA, Москва, Россия

LVPolezharova@fa.ru

Анна Витальевна Тихонова — кандидат экономических наук, доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия; доцент кафедры статистики и эконометрии, Российский государственный аграрный университет — МСХА имени К.А. Тимирязева, Москва, Россия

AVTihonova@fa.ru

Михаил Мияссярович Юмаев — доктор экономических наук; доцент; доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

mmyumaev@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Lubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Scientific Director of the Department of Taxes and Tax Administration of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

LGoncharenko@fa.ru

Yuliya V. Malkova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

YuMalkova@fa.ru

Ludmila V. Polezharova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia; Advisor to the State Civil Service of the Russian Federation, 1st Class, Honorary Worker of the Ministry of Taxes and Duties of the Russian Federation, Member of the International Tax Association IFA, Moscow, Russia

LVPolezharova@fa.ru

Anna V. Tikhonova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of Department of Taxes and Tax Administration, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia; Assoc. Prof. of the Department of Statistics and Econometrics, Russian State Agrarian University — K. A. Timiryazev Moscow Agricultural Academy, Moscow, Russia

AVTikhonova@fa.ru

Mikhail M. Yumaev — Dr. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of Department of Taxes and Tax Administration, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

Заявленный вклад авторов:

Л.И. Гончаренко — научное руководство исследованием и анализ принципов сформированной налоговой политики, определение структуры изложения содержания статьи, формулировки ряда научных гипотез статьи в части координации налоговых инструментов реализации налоговой политики на 2022 год и плановые периоды 2023–2024 гг.

Ю.В. Малкова — научно-практический анализ мер по совершенствованию налогообложения финансовых активов, а также в части экологизации российского налогового законодательства.

Л.В. Полежарова — научно-практический анализ мер государственной политики в отношении международного налогового планирования через призму плана BEPS, в том числе в части определения фактических бенифициаров.

А.В. Тихонова — научно-практический анализ льгот субъектам МСП в рамках специальных налоговых режимов, а также сценария внедрения фиксированного налога на прибыль организаций для контролируемых физических лиц.

М.М. Юмаев — научный анализ сценариев налоговой политики в сфере налогообложения природопользования с акцентом на нефтегазовый сектор.

Authors' Contribution Statement:

Lubov I. Goncharenko — scientific supervision of the research and analysis of the principles of the formed tax policy, determination of the structure of the presentation of the content of the article, formulation of a number of scientific hypotheses of the article regarding the coordination of tax instruments for the implementation of tax policy for 2022 and the planning period 2023–2024.

Yuliya V. Malkova — scientific and practical analysis of measures to improve the taxation of financial assets, as well as the greening of Russian tax legislation.

Ludmila V. Polezharova — scientific and practical analysis of state policy measures in relation to international tax planning through the prism of the BEPS plan, including in terms of determining actual beneficiaries.

Anna V. Tikhonova — scientific and practical analysis of benefits to SMEs under special tax regimes, as well as the scenario of the introduction of a fixed corporate income tax for controlled individuals.

Mikhail M. Yumaev — scientific analysis of tax policy scenarios in the field of environmental taxation with an emphasis on the oil and gas sector.

Статья поступила 12.11.2021; принята к публикации 20.01.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 12.11.2021; accepted for publication 20.01.2022.

The authors read and approved the final version of the manuscript.