

## ТЕНДЕНЦИИ И ЗАКОНОМЕРНОСТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

Л.С. Гринкевич

д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой мировой экономики и налогообложения  
ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Томский государственный университет» (Томск)

А.В. Ильин

канд. экон. наук, доцент кафедры гражданского права и процесса Сибирского института управления – филиала  
ФГБОУ ВПО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации» (Новосибирск), докторант  
ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Томский государственный университет»

*Выделяются три этапа развития налоговой системы в современной России, раскрывается содержание каждого из них. Отмечая непоследовательность действий государства в проведении налоговой реформы, отсутствие значимого расширения налоговой базы и сохранение высокого уровня уклонения от уплаты налогов, авторы критически оценивают увеличение налоговой нагрузки в период экономического спада.*

*Ключевые слова:* налог, российская налоговая система, налоговая реформа, налогообложение.

В развитии налоговой системы современной России можно выделить три этапа: 1992–1998 гг., 1999–2010 гг., с 2011 г. по настоящее время.

Создание рыночной экономики неразрывно связано с необходимостью ее государственного регулирования и с проведением активной налоговой политики. В этой связи в России к 1992 г. методом копирования европейской системы налогообложения, во многом базирующейся на теории государственного воздействия на экономику Д.М. Кейнса и теории социального рыночного порядка немецкой неоллиберальной школы, была поспешно сформирована налоговая система. Ее фундамент составляет один законодательный акт общего характера и примерно 20 законодательных актов для конкретных видов налогов. Базовым стал Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», закрепивший принципы построения налоговой системы, ее структуру, перечень основных налогов, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых инспекций.

Сформированная налоговая система отражала кризисные условия функционирования национальной экономики переходного периода (хронические неплатежи, бюджетный дефицит, высокие темпы инфляции) и была призвана обеспечить мобилизацию в бюджет максимально возможного объема ресурсов, допуская уплату налогов бартерным методом и денежными суррогатами.

Характерной особенностью *первого этапа* явилось установление исторически самых высоких ставок по бюджетобразующим налогам, что объяснялось потребностями государства в финансовых ресурсах, нестабильностью и узостью налоговой базы. Так, по НДС предусматривалась ставка в размере 28 %, по налогу на прибыль для отдельных видов экономической деятельности 45 %, а пятиступенчатая прогрессия подоходного налога фиксировала максимальную ставку в размере 60 %. Их дополняли значительные, до 39 % от фонда оплаты труда, отчисления в государственные внебюд-

жетные фонды. Уже в 1992 г. стали использоваться отдельные элементы налогового учета, появилось понятие «выручка для целей налогообложения», стали трактоваться корректировки бухгалтерских показателей при исчислении организациями налога на прибыль.

Для расширения эффективного спроса, увеличения потребительских расходов и сбережений с 1993 г. налоговые ставки несколько снижались, однако имело место неоднократное налогообложение одного и того же объекта; например, в 1994 г. был введен целевой специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства с налоговой базой, идентичной налоговой базе НДС.

Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 258 знаменовал переход от принципа единства налоговой системы к децентрализации. Согласно его положениям, по решениям органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления могли вводиться дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные законодательством РФ. Таким образом, регионам и муниципалитетам была предоставлена возможность самостоятельно искать источники налоговых доходов и пути выхода из финансового кризиса.

Итогом стало огромное количество разнообразных налогов (в 1997 г. – около 200), что подрывало возможности для простого воспроизводства у налогоплательщиков, затрудняло свободное перемещение товаров внутри страны, усиливало инфляцию издержек, сужало налоговую базу, препятствовало притоку иностранных инвестиций и стало одной из причин разрастания теневого сектора экономики. Кроме того, поспешность формирования налоговой системы с опорой на чужой опыт и без учета национальной специфики предопределила неразработанность основных налоговых институтов, противоречивость и сложность нормативной базы, ориентацию налогообложения на фискальную функцию.

Налоговой системе того периода были присущи неравномерное распределение налоговой нагрузки по от-

раслям экономики, наличие множества разнообразных льгот, приводящих к нарушению принципа равенства и справедливости в налогообложении, явная чрезмерность санкций. Распространенность неденежных форм расчетов при галопировавшей инфляции вела к дисконтированию обязательств налогоплательщиков и росту коррупции. Высокая налоговая нагрузка давила экономическую активность, вызывала падение производства и сокращение объема совокупного предложения, провоцировала нарастание кредиторской задолженности налогоплательщиков, увеличение оттока капитала и бюджетного дефицита.

Развитие налоговой системы России происходило хаотично, она становилась все более запутанной. В налоговое законодательство постоянно вносились изменения, приводящие к огромному количеству нормативных актов, противоречивость которых порождала сложности применения. Бессистемность внесения постоянных изменений при плохом их экономическом обосновании делала налогообложение нестабильным и непредсказуемым.

Из-за трудности прямого применения рамочных законодательных актов Государственной налоговой службе (ГНС) России предоставили широкие полномочия в трактовке налоговых законов, разработке инструкций, разъясняющих порядок исчисления и уплаты налогов. Одновременно правом принятия актов, обязательных для налогоплательщиков, включая установление ряда элементов налогов, обладали Правительство РФ и многочисленные органы исполнительной власти. Подзаконные акты получили большее регулирующее значение, чем налоговые законы.

Стремление к собственной выгоде и увеличению нормы прибыли в ущерб коллективным интересам, избыточная налоговая нагрузка, явное неравенство налогоплательщиков, вынужденных приспосабливаться к коррупции, стимулировали развитие теневой экономики, имеющей обратную связь с налогообложением. Становление налоговой системы сопровождалось ростом числа налоговых правонарушений. Широкие масштабы приобрели уклонение от уплаты налогов налогоплательщиков, не верящих в их возмездный характер, и обман налоговых органов относительно имеющих объектов налогообложения при самостоятельном исчислении налоговой базы.

Высокий уровень уклонения от уплаты налогов, обусловленный распространением практики незаконного обналичивания денежных средств, скрытой формы оплаты труда, мы считаем первой закономерностью развития налоговой системы России.

Ответной реакцией государства стало установление необоснованно высоких налоговых санкций и появление в первом Уголовном кодексе (УК) РФ двух составов налоговых преступлений (ст. 198 и 199). В 1998 г. была неопределенно расширена диспозиция этих статей УК РФ, допускающая квалификацию уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды не только путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, но и любым иным способом. Одновременно ужесточалась максимальная санкция: до семи лет лишения свободы.

Круг недостатков налоговой системы становился все более заметным, а ее несоответствие требованиям экономики – все более очевидным. Без экспансионистской фискальной политики, кодификации и эволюционного реформирования дальнейшее развитие налоговой системы делалось бесперспективным. Новые потребности социально-экономического развития страны требовали кардинальных изменений в налогообложении.

Начало *второго этапа* развития налоговой системы России ознаменовано вступлением в силу части первой Налогового кодекса (НК) РФ. Принятием целостного, комплексного кодифицированного акта стремились принципиально изменить роль налоговой системы в экономике, сделать ее рациональной, эффективной, стабильной, упрощенной и справедливой, обеспечивающей баланс частных и публичных интересов.

Теперь оказались востребованными идеи неоклассической теории, в частности теории экономики предложения, разработанной американской неолиберальной школой (ее наиболее известный представитель – А. Лаффер). Ключевой идеей стала либерализация налоговой системы, то есть ослабление фискальных интересов государства в пользу стимулирующей функции налога, ориентация на увеличение доходов бюджета за счет расширения налоговой базы при меньших налоговых ставках.

Как и А. Смит, его последователи полагали, что от снижения налоговой нагрузки государство выиграет больше, чем от непосильных налогов. Резкое сокращение числа налогов (до 28), отказ от прогрессивного метода налогообложения, понижение ставок бюджетообразующих налогов – все это должно было сдерживать инфляцию издержек, помочь бизнесу выйти из теневого сектора, стимулировать предпринимательство и факторы производства: труд и капитал, повысить предпринимательскую активность и обеспечить устойчивый экономический рост.

Для решения этих задач на законодательном уровне был установлен исчерпывающий перечень федеральных, региональных и местных налогов. Субъекты РФ и органы местного самоуправления утратили возможность введения налогов сверх установленного НК РФ перечня. При детальной регламентации ряда институциональных правил налогообложения права и обязанности налоговых органов стали рассматриваться в системной связи с правами и обязанностями налогоплательщиков, были резко снижены размеры налоговых санкций.

Благоприятная внешнеэкономическая конъюнктура цен на товары экспорта и высокий уровень глобальной ликвидности обеспечили приток капитала, что позволило системе государственных финансов в 2001–2008 гг. перейти от дефицита, неплатежеспособности, зависимости от иностранных кредитов и огромного государственного долга к профициту, значительным объемам бюджетных сбережений, одному из самых низких в мире уровню государственного долга. В налоговой системе России в начале 2000-х гг. был реализован налоговый маневр: постепенно снижалась налоговая нагрузка на несырьевые отрасли экономики с одновременным увеличением изъятия в бюджет природной ренты, образующейся при добыче полезных ископаемых.

В целях выравнивания условий налогообложения для всех категорий налогоплательщиков в 2000–2002 гг. упразднено большое число льгот по налогу на прибыль, НДС, ликвидированы внутренние офшоры, отменены низкодоходные и трудноадминистрируемые налоги, в том числе налоги, начисляемые на всю стоимость продукции, негативно влиявшие на предпринимательскую деятельность. Сохранились только основные виды налогов, признанные общемировой практикой налогообложения, структура которых представлена в табл. 1.

Начиная с 2001 г. постепенно вводятся в действие главы части второй НК РФ, регулирующие взимание этих налогов, также подвергнутых радикальным изменениям. В 2001 г. существенно снизилось налогообложение фонда оплаты труда за счет отмены прогрессивной шкалы НДФЛ, установления унифицированной ставки в 13 % и введения ЕСН вместо отдельных взносов во внебюджетные фонды; впервые был применен метод регрессивного налогообложения. Ставка налога на прибыль снизилась до 24 %, налогоплательщикам разрешили учитывать при исчислении налоговой базы все экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы. В налогообложении прибыли в определении доходов и расходов перешли на метод начисления.

В 2002 г. произошло законодательное оформление системы налогового учета, окончательное разделение налогового и бухгалтерского учета.

Создавались условия для уменьшения налоговой нагрузки на малый бизнес. В целях реформирования системы его налогообложения, стимулирования развития и выхода из тени, сокращения объема отчетной документации в 2002–2003 гг. в НК РФ введены три главы, посвященные вариативным специальным налоговым режимам.

Отмена части налогов сопровождалась их ротацией. Так появились транспортный налог и налог на недра (преобразован в налог на добычу полезных ископаемых). Введение НДС и привязка его к текущей мировой цене на нефть позволили резко увеличить долю нефтегазовой ренты в бюджетной системе России.

В 2004 г. устранено одновременное использование двух косвенных налогов, не имеющее мировых аналогов: отменен налог с продаж и, более того, дополнительно до 18 % снижена основная ставка НДС. В рамках мер по дальнейшему ослаблению налоговой нагрузки и легализации теневой заработной платы в 2005 г. произошли существенные изменения в налогообложении ЕСН, где эффективная налоговая ставка была уменьшена до 26 % с параллельным расширением диапазона применения регрессивной шкалы.

В результате налоговых реформ заметно изменилась структура налоговых поступлений: увеличилась доля налогов, связанных с использованием природных ресурсов, и НДФЛ, сократилась доля налога на прибыль и НДС. Произошло перераспределение налоговой нагрузки со смещением ее в сторону нефтяного сектора.

Таблица 1

**Изменение структуры основных налоговых и неналоговых доходов бюджетной системы России, % ВВП\***

Вид дохода	Годы														
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Налог на прибыль организаций	5,4	5,7	4,3	4,0	5,1	6,2	6,2	6,6	6,1	3,2	3,8	4,0	3,8	3,1	3,3
Налог на доходы физических лиц	2,4	2,9	2,9	3,4	3,4	3,3	3,5	3,8	4,0	4,3	3,9	3,6	3,6	3,7	3,8
Налог на добавленную стоимость	6,2	7,2	7,0	6,7	6,3	6,8	5,6	6,9	5,2	5,3	5,4	5,8	5,7	5,3	5,5
Акцизы	2,3	2,7	2,4	2,6	1,4	1,2	1,0	1,0	0,9	0,9	1,0	1,2	1,3	1,5	1,4
Таможенные пошлины	3,1	3,7	3,0	3,4	5,0	7,5	8,3	7,0	8,5	6,5	6,8	8,2	8,0	6,1	6,4
Налог на добычу полезных ископаемых	1,1	1,4	3,1	3,0	3,4	4,2	4,3	3,6	4,1	2,7	3,0	3,6	3,9	3,9	4,0
Единый социальный налог и страховые взносы	7,3	7,2	6,9	6,6	6,3	5,4	5,4	5,6	5,5	5,9	5,4	6,3	6,6	7,0	6,6
Налоги на имущество	0,9	1,0	1,1	1,0	0,8	1,2	1,2	1,2	1,2	1,5	1,4	1,2	1,3	1,3	1,3
Прочие налоги	7,0	3,9	4,5	3,9	3,6	0,8	0,9	1,0	0,5	0,5	0,4	0,6	2,0	3,2	0,7
Налоговые доходы	35,7	35,7	35,6	34,6	35,3	36,6	36,4	36,7	36,0	30,8	31,1	34,5	34,9	33,3	33,0
Доходы, всего	37,3	37,1	37,0	36,4	37,0	39,7	39,7	40,2	39,1	35,0	34,6	37,5	37,9	36,1	36,9

\* Использованы данные Минфина России, Росстата и Казначейства России.

Последние годы второго этапа развития налоговой системы России связаны с постепенным переходом от радикальных налоговых преобразований к обеспечению эффективности налогового администрирования. Стимулировала процесс проблема зависших налоговых платежей как одно из последствий экономического кризиса 1998 г., в результате которого появилась категория «недобросовестных налогоплательщиков», трансформированная ВАС РФ в 2006 г. в неcodифицированную судебную доктрину «необоснованной налоговой выгоды».

Считается, что с разработкой и принятием ФНС России в 2007 г. концепции планирования выездных налоговых проверок связано внедрение современных подходов в налоговом администрировании и совершенствование методики проведения налоговых проверок, реализован системный подход к налоговому контролю, усилена его аналитическая составляющая. На основе концепции управления налоговыми рисками ФНС России сформулированы конкретные критерии отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок и начался процесс постепенного сокращения объемов налогового контроля в экономике.

Для стимулирования выхода экономики из кризиса 2008 г. в русле общих тенденций развития налоговых систем стран – членов ОЭСР вновь проведены меры экспансионистской фискальной политики и задействован мощный потенциал налогов. Уменьшена налоговая нагрузка на организации за счет снижения ставки налога на прибыль до 20 %, введения амортизационной премии, оптимизации исчисления НДС по авансам и осуществления неденежных расчетов в сочетании с наращиванием государственных расходов. В 2009–2010 гг. в России зафиксирован дефицит федерального бюджета 6 и 4 % ВВП соответственно.

Начиная с 2009 г. наблюдается усложнение налоговых споров, постепенно вводится обязательный досудебный порядок их урегулирования. Второй этап развития налоговой системы России характеризуется также введением и отменой судебного порядка взыскания налоговых санкций с предпринимательского сектора экономики и государственного контроля за расходами физических лиц, многократным увеличением числа составов налоговых правонарушений и санкций, значительным повышением роли арбитражных судов в практике налогообложения.

Несмотря на появление судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды налогоплательщика, налоговые споры в арбитражных судах до 2011 г. в целом для организаций и индивидуальных предпринимателей имели оправдательный характер. На налоговые органы возлагалась обязанность доказывания неправомочности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, представления доказательств, опровергающих реальность совершенных налогоплательщиком хозяйственных операций или подтверждающих факт его осведомленности об указании в счетах-фактурах и иных первичных документах контрагентом недостоверных либо противоречивых сведений [1].

Развитие законодательства о налоговых преступлениях в общем характеризуется смягчением уголовной ответственности и либерализацией, стремлением

снизить избыточную активность силовых структур, затрудняющую предпринимательскую деятельность налогоплательщиков.

В УК РФ появилось специальное основание для освобождения от ответственности лиц, впервые совершивших налоговое преступление и способствующих его раскрытию при условии полного возмещения причиненного ущерба. В 2003 г. в лучшую для налогоплательщиков сторону изменили ст. 198 и 199 УК РФ: упразднен «иной», явно неопределенный и коррупционный способ квалификации уклонения от уплаты налогов, смягчены санкции, суммы неуплаченных налогов стали определять не в минимальных размерах оплаты труда, а в абсолютных цифрах. Уголовная ответственность за налоговые преступления была поставлена в зависимость от масштабов предпринимательской деятельности налогоплательщика и полученной им прибыли.

Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ проведена значительная декриминализация налоговых преступлений: шестикратно увеличены минимальные границы в порядке исчисления крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов для физических лиц и четырехкратно – для организаций. Ограничена возможность заключения под стражу в качестве меры пресечения по налоговым статьям УК и введена преюдиция – признание судом, прокурором, следователем, дознавателем обстоятельств, установленных вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского или арбитражного судопроизводства по налоговому спору.

И все же, несмотря на все предпринятые либеральные меры, принципиальные задачи по расширению налоговой базы за счет сокращения теневого сектора экономики и увеличения поступления налоговых доходов оказались не решенными. При существенном снижении ставок многих налогов и отказе от прогрессивного метода налогообложения очевидный рост продемонстрировали лишь суммы НДФЛ.

Отсутствие значимых позитивных изменений, сохранившийся в экономике высокий уровень уклонения от уплаты налогов и, как следствие, постоянное переложение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков, сужающее налоговую базу и ограничивающее право частной собственности, мы считаем второй закономерностью развития налоговой системы России.

*Третий этап* развития налоговой системы России характеризуется отходом от либеральных позиций, постепенным увеличением фискальной нагрузки и усилением силового давления на экономику. В целом он повторяет общемировую тенденцию 2010–2011 гг., характерную для многих государств: увеличение налоговой нагрузки наряду с ужесточением налогового контроля и активной деятельностью по борьбе с налоговыми правонарушениями.

Данный этап в условиях обозначившегося снижения темпов экономического роста начался в России с увеличения в 2011 г. совокупного объема страховых взносов работодателей с фонда оплаты труда (квази-налога, аналога отмененного ЕСН) до 34 % в связи с растущим дефицитом бюджета Пенсионного фонда. В дальнейшем увеличение фискальной нагрузки косну-

лось и индивидуальных предпринимателей. В рамках реализации Стратегии развития пенсионной системы до 2030 г. с 1 января 2013 г. для индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов практически вдвое вырос размер фиксированных страховых взносов. Оба решения привели к росту выплат теневой заработной платы, резкому сокращению количества индивидуальных предпринимателей (с годовым доходом около 500 тыс. руб.) и частичному отходу назад: понижению страховых взносов для основной массы плательщиков до 30 % и одного минимального размера оплаты труда соответственно.

Вместе с тем существенный рост бюджетных расходов в реальном выражении поставил перед государством задачу увеличения налоговой нагрузки для организаций и физических лиц по значительному числу налогов.

Активные изменения произошли в сфере акцизного налогообложения. Расширился перечень подакцизных товаров, добавились новые объекты налогообложения, появилась обязанность уплачивать авансовые платежи акциза. Ставки акцизов начали ежегодно форсированно индексировать темпами, опережающими темп инфляции, вызывая быстрый рост цен, создавая опасность криминализации рынка, расширения доли теневого сектора, сужения налоговой базы и сокращения этого вида налоговых доходов. Уровень налоговой нагрузки в части акцизного налогообложения с 2011 по 2014 г. увеличился на треть. Более того, по отношению к 2014 г. величина акцизов в 2015 г. на большинство подакцизных товаров возрастет в среднем на 20 %, что в итоговом исчислении делает российские акцизы в 6-7 раз выше белорусских и вдвое выше казахстанских.

У налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (УСН и ЕНВД), фискальная нагрузка также возрастает. С 2011 г. они уплачивают страховые взносы во внебюджетные фонды; правда, в силу временного промежуточного решения по пониженным тарифам на 10 п.п. меньше, чем налогоплательщики, применяющие общий режим налогообложения. Кроме того, начиная с 2014 г. (ЕНВД) и с 2015 г. (УСН) организации обязаны исчислять и уплачивать налог на имущество.

Повысился сам налог на имущество для организаций, применяющих общий режим налогообложения. До 2014 г. налоговая база определялась как среднегодовая остаточная стоимость имущества в бухгалтерском учете, которая амортизировалась, становилась все меньше и в конце срока полезного использования объекта недвижимости стремилась к нулю. После 2013 г. налоговая база определяется как кадастровая стоимость, максимально приближенная к рыночной, поэтому тенденции к снижению исчисленной суммы налога на имущество у организаций не будет. Соответственно, нововведение обернется существенным увеличением сумм налога на имущество для тех организаций, у которых балансовая стоимость недвижимости значительно ниже их кадастровой оценки.

Для налога на имущество физических лиц суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения стала умножаться на коэффициент-дефлятор. Замена налоговой базы с инвентаризационной

стоимости на кадастровую повлечет за собой многократное увеличение налога. Причем кадастровая стоимость будет периодически пересматриваться в сторону увеличения.

Результаты кадастровой оценки в 12 пилотных регионах показали, что зачастую кадастровая стоимость имущества превышает не только инвентаризационную его стоимость (в 18–20 раз), но и рыночную. В России фиксируется множество иницируемых налогоплательщиками споров о некорректности определения кадастровой стоимости, ее явном завышении в фискальных целях. Более того, Правительством РФ предлагается прогрессивная шкала налога на недвижимое имущество для физических лиц и идет многолетняя работа по внедрению нового интегрального налога на недвижимость.

В 2013 г. в рамках совершенствования специальных налоговых режимов введена в действие патентная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей и самозанятых граждан с фиксированной стоимостью патента, которая оказалась больше, чем сумма ЕНВД для аналогичных видов предпринимательской деятельности.

Обсуждение ряда инициатив в 2014 г. четко указывает на тенденцию усиления налоговой нагрузки и, что не менее важно для экономики, ожидание его обществом как неизбежного. Рассматривается введение регионального налога с продаж, уже дважды имевшего место в нашей экономической истории, несмотря на сложности при определении объекта налогообложения и неудобство для бизнеса, характерное для оборотного налога, а также увеличение на 2 % ставок НДС и НДФЛ. Плоско вносится и проходит через Государственную Думу законопроект о местных сборах, дискриминирующих розничную торговлю. Предлагается отказаться от льготного 10 %-ного НДС на социальные товары и обеспечить рост собираемости данного налога в доходах федерального бюджета с 5,3 % ВВП в 2013 г. до 5,9 % ВВП в 2017 г.

Отменен порог заработной платы в 624 тыс. руб. в год, свыше которого работодатели не платят взнос в ФОМС. Фискальная нагрузка на работодателей, выплачивающих заработную плату до 52 тыс. руб. в месяц, не изменится, а остальные будут платить не 10, а 15,1 %. С 9 до 13 % повышается налог на дивиденды для физических лиц. В транспортном налоге применено прогрессивное налогообложение: установлены повышающие коэффициенты в отношении дорогих автомобилей. Активно обсуждается вопрос дальнейшего усиления налогообложения престижного потребления.

Общий уровень фискальной нагрузки на экономику в 2012–2014 гг. плавно увеличивается. Причем значительная часть налоговых поступлений по-прежнему формируется за счет изъятия природной ренты. Налоговая нагрузка в нефтегазовом секторе втрое больше, чем по экономике в целом. Поэтому в официальных документах и в экономической литературе величина налоговой нагрузки (без учета ее конъюнктурной составляющей, обусловленной динамикой мировых цен на энергоносители) оценивается как сопоставимая либо даже ниже чем у стран, входящих в ОЭСР [2, с. 46].

Самая низкая налоговая нагрузка у налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы. Налогообложение добычи нефти и газа обеспечивает треть совокупных доходов бюджетной системы России, имеет положительную динамику и пока еще позволяет избежать резкого роста налоговой нагрузки на прочие секторы экономики. Однако бесконечно поддерживать высокую налоговую нагрузку за счет НДС невозможно. Кроме того, нужно учитывать, что реальный показатель налоговой нагрузки необходимо определять с учетом значительного объема теневой экономики и высокого уровня уклонения от уплаты налогов [3, с. 114].

Главным источником доходов становятся страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, таможенные пошлины и НДС. В 2013 г. доходы консолидированного бюджета от фискальной нагрузки на труд (НДФЛ и страховые взносы) впервые превысили поступления от сырьевой ренты. За период с 2007 г. из-за мирового финансового кризиса и антикризисных мер налоговой политики объем НДС показал более существенный спад – с 6,8 до 5,5 % ВВП, а доля налога на прибыль снизилась более чем вдвое. Если в 2007 г. его собирали в размере 6,5 % ВВП, то в 2014 г. – только 3,3 % ВВП.

То есть в рамках третьего этапа развития налоговой системы России наблюдается принципиально недопустимое в экономической науке явление: в обозначившийся с 2012 г. период экономического спада происходит увеличение налоговой нагрузки, что не соответствует как кейнсианскому рецепту формирования недискреционной фискальной политики, так и неоклассическим предложениям по достижению от налогообложения наибольшего эффекта для экономики с последующим получением государством отсроченных выгод.

Отсутствие последовательности в проведении налоговой реформы и наметившийся перенос акцента в решении задачи расширения налоговой базы на методы административные и силовые объясняется увеличившимися потребностями государства в финансовых ресурсах, неизменно низкой собираемостью налогов и ростом выявляемых в ходе налогового контроля сумм неуплаченных налогов.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике на 2013–2015 гг. подчеркивается необходимость последовательных действий по предотвращению уклонения от уплаты налогов. Справедливо констатируется, что «только в условиях реализации конкретных мер противодействия незаконным действиям налогоплательщиков может быть ликвидировано неравенство условий экономической деятельности и приняты решения по снижению налоговой нагрузки на экономику».

Для решения этой задачи предпринимаются попытки усилить борьбу с налоговыми правонарушениями за счет отзыва лицензий у коммерческих банков, причастных к незаконному обналичиванию денежных средств, введения электронного счета-фактуры и предоставления налоговым органам доступа к информации о вкладах физических лиц. Разрабатываются меры противодействия уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций, в том числе путем введения института контролируемых иностранных организаций.

В целях снижения объемов хищения НДС из федерального бюджета в 2013 г. запущена в эксплуатацию автоматизированная система контроля за возмещением налога. ФНС России констатирует: за время ее работы попытки неправомерного возмещения НДС сократились на 45 % и отмечает как снижение сумм НДС, заявленных к возмещению, так и увеличение обоснованных отказов в возмещении неправомерно заявленного налога.

В рамках практических шагов по деофшоризации экономики в налоговой системе России появились институты консолидированной отчетности при исчислении налога на прибыль и контроля над трансфертным ценообразованием в целях налогообложения, а также самостоятельный вид налоговых проверок исчисления налогов в сделках между взаимозависимыми лицами. Сформулированы пять методов контроля соответствия цен в сделках, рекомендованные ОЭСР. Учитывая пороговые значения объема сделок, правила трансфертного ценообразования не затронут малый и средний бизнес.

Для крупного бизнеса вопросы трансфертного ценообразования частично снимаются в случае создания консолидированной группы налогоплательщиков, сделки между ее участниками выводятся из сферы контроля. Режим налоговой консолидации уже привел к снижению поступлений налога на прибыль за счет зачета убытков и перераспределения налоговых поступлений между региональными бюджетами, но предоставил налогоплательщикам дополнительные финансовые ресурсы для их развития.

С 2011 г. сформировался обвинительный уклон арбитражных судов в налоговых спорах о получении налогоплательщиком налоговой выгоды. Прецедентные акты ВАС РФ, вынесенные ранее в пользу организаций и индивидуальных предпринимателей [4], подверглись кардинальным изменениям, не предполагающим совершенствование методов проведения налоговых проверок и защиту права частной собственности в налогообложении. Изменению подверглась обязанность доказывания значимых для такого налогового спора обстоятельств, объясняемая фискальной функцией налога: ее переложили с налогового органа на налогоплательщика, который отныне обязан документально обосновать выбор контрагента, проверку его деловой репутации, платежеспособности, наличие активов и персонала.

Профискальная коррекция судебной практики по налоговым спорам, выразившаяся в отмене состоявшихся актов нижестоящих арбитражных судов, удовлетворивших требования налогоплательщиков, и рассмотрении данных дел в пользу налоговых органов, отражена, в частности, в постановлениях Президиума ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09 и от 5 июля 2011 г. № 17545/10. Общеобязательность применения толкования ВАС РФ при рассмотрении аналогичных дел привела к разрешению с 2011 г. большинства налоговых споров по налоговой выгоде налогоплательщика в пользу налоговых органов, формируя дополнительное увеличение налоговой нагрузки и указывая на существенные проблемы и несовершенства механизмов исчисления ключевых российских налогов.

В УК РФ 19 декабря 2011 г. появились новые статьи, направленные на борьбу с проблемными организа-

## Тенденции и закономерности развития налоговой системы России

Этапы развития налоговой системы России	Тенденции этапа	Закономерности, сложившиеся к началу следующего этапа
1992–1998 гг.	Рост числа налогов. Исторически самые высокие налоговые ставки. Увеличение налоговой нагрузки. Установление многочисленных налоговых льгот. Необоснованно высокие налоговые санкции	Высокий уровень уклонения от уплаты налогов в экономике, обусловленный незаконным обналичиванием денежных средств и скрытой формой оплаты труда
1999–2010 гг.	Кодификация налоговых отношений. Сокращение числа налогов, формирование их исчерпывающего перечня. Снижение налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор. Уменьшение налоговых ставок и налоговых санкций. Сокращение налоговых льгот, ликвидация внутренних офшоров. Появление категорий недобросовестного налогоплательщика и налоговой выгоды налогоплательщика. Сокращение объемов налогового контроля в экономике, планирование выездных налоговых проверок. Увеличение числа составов налоговых правонарушений и санкций. Увеличение налоговой нагрузки	Определенное упрощение и либерализация налоговой системы. Отсутствие значимого расширения налоговой базы. Сохранение высокого уровня уклонения от уплаты налогов. Переложение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков, сужающее налоговую базу и ограничивающее право частной собственности
С 2011 г. по настоящее время	Ужесточение позиции судебных органов в отношении налогоплательщиков. Усиление силового давления на экономику. Ужесточение позиции Банка России в отношении незаконного обналичивания денежных средств. Расширение обязательного досудебного порядка урегулирования налоговых споров. Устранение избыточных обязанностей налогоплательщиков	Усиление борьбы с налоговыми правонарушениями и формирование избыточного числа санкций в налогообложении. Наличие существенных пробелов в законодательстве и несовершенство механизмов исчисления налогов. Низкий уровень защиты права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности. Продолжение дискуссий вокруг методов увеличения собираемости налогов

циями. Более того, в октябре 2014 г. из-за очередных изменений в неустойчивой уголовной политике борьбы с налоговыми преступлениями усиливается консервативное силовое давление на экономику, отрицательно сказывающееся на инвестиционной активности, вызывая еще большее снижение темпов экономического роста и усиливая отток капитала. Декриминализация налогообложения, связываемая с обязательным исчислением налогов налоговым органом до уголовного преследования, с защитой права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности в арбитражном суде, в силу проявляющейся бюджетной нестабильности теперь частично изменена.

В 2013 г. в Государственную Думу был внесен законопроект, предлагающий исключение особого порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям [5]. Его авторы полагали, что практика возбуждения уголовных дел только по материалам проверок налоговых органов – одна из основных причин низкой эффективности раскрытия налоговых преступлений. Уголовных дел по статьям 198 и 199 УК РФ в стране стало в разы меньше.

Принятие законопроекта, по мнению его сторонников, обеспечит комплексный подход к противодействию налоговым преступлениям, реализации возможностей правоохранительных органов по использованию по-

искового потенциала оперативно-розыскной деятельности для документирования налоговых преступлений и установления умысла на их совершение. Кроме того, предлагается вновь вернуться к открытому перечню уголовно наказуемых способов уклонения от уплаты налогов и ввести уголовную ответственность юридических лиц.

Ассоциация «Деловая Россия» для противодействия уклонению от уплаты налогов в рамках теории экономики предложения предлагает концепцию 15–15–15: снижения до 15 % ставок двух критически важных для экономики налогов, взимаемых в процессе производства: налога на прибыль и НДС, а также страховых взносов. Выдвигается гипотеза о том, что приближение налоговых ставок к стоимости незаконного обналичивания денежных средств может сделать весь процесс уклонения от уплаты налогов экономически невыгодным.

Высказываются и более умеренные предложения по снижению налоговой нагрузки, смене акцентов – с инвестиционной деятельности на престижное потребление и сверхдоходы физических лиц. В частности, ряд депутатов Государственной Думы во главе с доктором экономических наук О.Г. Дмитриевой предлагают снизить ставку НДС до 15 % и тариф страховых взносов во внебюджетные фонды до 27 % с установлением льгот малому бизнесу до 15 % и отменой регрессии, а также вос-

становить инвестиционную льготу по налогу на прибыль [6, с. 11].

Для противодействия незаконным финансовым операциям в 2013–2015 гг. увеличен перечень контрольных мероприятий в ходе проведения камеральных налоговых проверок по НДС и налогу на прибыль. Расширен перечень оснований для отказа в государственной регистрации юридических лиц. Налоговым органам предоставляется доступ к сведениям, составляющим банковскую тайну физических лиц, не занимающихся предпринимательской деятельностью.

При всем критическом отношении к изменениям третьего этапа развития налоговой системы России, нельзя не отметить позитивные моменты, связанные с отменой обязанностей налогоплательщиков в части издержек на формальности, сопряженные с исчислением и уплатой налогов. Ряд таких обязанностей явно избыточны, затратны и во многом дублируются.

Для изменения ситуации в мае 2014 г. в рамках оптимизации налогового администрирования устранена обязанность налогоплательщиков сообщать налоговым органам об открытии (закрытии, изменении реквизитов) банковских счетов, так как аналогичная обязанность с 1999 г. предусмотрена для банков. Кроме того, отменена обязанность налогоплательщиков вести журналы учета счетов-фактур, которые дублируют информацию из книги покупок и книги продаж.

Усиление борьбы с налоговыми правонарушениями, формирование избыточного числа санкций, наличие существенных пробелов и несовершенство механизмов исчисления налогов, низкий уровень защиты права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности налогоплатель-

щиков мы считаем третьей закономерностью развития налоговой системы России (табл. 2).

#### Литература

1. Постановление Президиума Высш. арбитраж. суда Рос. Федерации от 20 апр. 2010 г. по делу № 18162/09. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Майбуров И.А. Налоговая система России: выбор дальнейшего пути реформирования // Финансы. 2012. № 8. С. 45–49.
3. Налоговая система России: перспективы для российского бизнеса: уровень фискальной нагрузки характеризовался как слишком высокий (конференция «Налоговая система России: перспективы для российского бизнеса» и круглый стол «Регулирование трансфертного ценообразования: законодательство и практика. 18 мар. 2013 г.) // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 2. С. 114–116.
4. Постановления Президиума Высш. арбитраж. суда Рос. Федерации от 9 мар. 2010 г. № 15574/09 и от 20 апр. 2010 г. № 181629. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федер. закон Рос. Федерации от 22 окт. 2014 г. № 308-ФЗ.
6. Бюджет 2014: Основные параметры Альтернативного федерального бюджета на 2014 год, предлагаемого депутатами Государственной Думы ФС РФ О.Г. Дмитриевой, И.Д. Грачевым, Д.В. Ушаковым, А.Д. Крутовым, Н.Р. Петуховой. 25 окт. 2013 г. (сост. О.Г. Дмитриева, И.Д. Грачев, А.Д. Крутов, Н.Р. Петухова, Д.В. Ушаков, П.Е. Швец). СПб.: Золотое сечение, 2013. С. 7–12.