

СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ОПЫТ ПРОШЛЫХ ЛЕТ И ВЗГЛЯД В БУДУЩЕЕ

Е.В. Пестерева

Статья содержит обзор направлений реформирования налоговой системы в Российской Федерации. Обобщены и сгруппированы существующие направления совершенствования налоговой системы, предлагаемые различными авторами, центром исследования которых являются проблемы налогообложения в РФ.

Ключевые слова: налог, налоговая система, налоговая реформа, налоговое администрирование, налоговая культура.

Ведущие ученые России, исследующие проблемы налоговой системы нашей страны, на протяжении всего периода ее становления и развития предлагали и продолжают предлагать различные меры по ее совершенствованию. Хотя не всегда данные рекомендации претворяются в жизнь, даже несмотря на иногда очевидную их целесообразность, тем не менее научные исследования в данной области всегда остаются актуальными. Это связано с тем, что налоговая система оказывает определяющее влияние на формирование доходов бюджета страны, о значимости которых говорить не приходится. Особенно это актуально в периоды экономических кризисов, когда государство сталкивается с проблемой дефицита бюджета. Современные экономические условия и активизация правительства в области принятия мер в части пополнения бюджета страны свидетельствуют о том, что в данный момент вопрос о совершенствовании налоговой системы России стоит особенно остро.

В вопросах реформирования системы налогообложения можно выделить теоретическую (исследовательскую) и практическую (законотворческую) составляющие. Под практической стороной целесообразно понимать

те меры, которые в действительности были реализованы и дали свои результаты (в данном случае результат может быть положительным, отрицательным или нейтральным). Результаты реализации реформ должны обобщаться, систематизироваться и получать критическую оценку с целью определения дальнейших путей развития. Теоретическая сторона предполагает проведение научных исследований в области совершенствования налоговой системы страны, базой для развития которой, в частности, должны быть сводные данные, полученные из истории внедрения различных налоговых преобразований. В данной статье представлена группировка направлений реформирования системы налогообложения в соответствии с их практической и теоретической сторонами.

Всю совокупность мер, уже реализованных и реализуемых на практике (т.е. представляющих собой практическую (законотворческую) сторону процесса реформирования), можно разделить на ряд направлений:

1) *совершенствование теоретической (описательной) части законодательно-нормативной базы*. Общеизвестная фраза «следовать букве закона» указывает на то, что в законодательно-нормативной документации важна каждая буква, каждое слово. В этой связи совершенствование налогового законодательства не является исключением. В качестве примеров важности нормативных формулировок можно привести следующие исторические факты. В Законе «Об основах налоговой системы в РФ» в редакции от 21.07.1997 определение налогов, сборов, пошлин было общим и неточным, а именно, не содержало прямого указания на денежный характер налоговых платежей [1]. По этой причине вплоть до вступления в силу части 1 Налогового кодекса РФ (01.01.1999) были распространены неденежные расчеты с бюджетом. Другим ярким историческим примером является наличие в ст. 198 УК РФ (в ред. на 05.07.2002) открытого перечня оснований для квалификации уклонения от уплаты налогов. По мнению профессора Л.С. Гринкевич, это был явно неопределенный и коррупционный способ квалификации уклонения от уплаты налогов [2]. В 2003 году данная неопределенность была устранена;

2) *совершенствование порядка исчисления и уплаты налогов и сборов и распределения их между бюджетами различных уровней (налогового федерализма)*. К данному направлению реформирования предполагается относить изменения состава налогов и сборов и корректировки порядка их исчисления по любому элементу налогообложения (объекты налогообложения, налоговые базы, налоговые ставки, льготы и т.д.). Кроме того, представляется целесообразным отнести к данной группе и меры, принимаемые в части совершенствования процесса формирования бюджетов различных уровней за счет наиболее эффективного распределения поступающих бюджетных платежей. В обосновании выделения данных элементов реформирования в отдельную группу, на наш взгляд, нет необходимо-

сти. История насчитывает большое количество примеров налоговых преобразований в данной области (как эффективных, так и имеющих негативные последствия);

3) *совершенствование налогового администрирования*. По мнению профессора И.А. Майбурова, наполнение данной группы целесообразно осуществлять по двум составляющим, с одной стороны, меры, направленные на сокращение возможностей уклонения от уплаты налогов и снижение масштабов теневой экономики, с другой стороны, меры, направленные на снижение издержек и облегчение процедур исполнения налогоплательщиком налогового обязательства, а также совершенствование форм и методов налогового контроля за исполнением им этого обязательства [3]. Успешность реформ налогового администрирования может оцениваться с позиции соотношения прироста поступления налогов в бюджет и увеличения затрат, связанных с внедрением соответствующих новшеств;

4) *повышение налоговой культуры (дисциплины) населения*. На важность этого направления указывают многие авторы. Еще в 2009 году данное направление было косвенно формализовано посредством издания Приказа РСФР России от 24.09.2009 № 09-237/пз «Об утверждении Основных направлений деятельности, направленной на повышение уровня финансовой грамотности населения». Современным нормативным документом в данной сфере является Распоряжение Правительства РФ от 25.09.2017 № 2039-р «Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности в Российской Федерации на 2017–2023 годы», которое уже содержит прямое указание на необходимость обладания финансово грамотным гражданином знаниями в области своих обязанностей налогоплательщика и должным уровнем дисциплины в их исполнении.

В настоящее время к обсуждению направлений совершенствования законодательно-нормативной базы в различных областях все чаще привлекается общественность. С этой позиции научные исследования, в частности в области налогообложения становятся особенно актуальными. Среди большого количества таких исследований, которые нашли свое отражение в учебной литературе, монографиях и научных статьях различных авторов, можно выделить ряд характерных посылов. Данные послы пересекаются с вышеуказанными группами направлений реформирования, что, на наш взгляд, является вполне логичным. Все это свидетельствует о динамичном развитии теоретической стороны налогового реформирования в настоящее время. Таким образом, в качестве наиболее актуальных на сегодняшний день направлений научных исследований в сфере налогообложения, на наш взгляд, можно обозначить следующие:

1) *анализ и совершенствование теории налогообложения*. К авторам, рассматривающим данную проблему, можно отнести И.А. Майбурова (например, уточнение понятия «отраслевая налоговая льгота» [4]), В.Г. Пан-

скова (например, освещение проблемы дефиниции «налоговая льгота», а также проблемы формулировки четких критериев разграничения налоговых льгот и других форм налоговых освобождений и исключений из общих правил налогообложения [5]), А.И. Погорлецкого (например, совершенствование понятийного аппарата налоговых инноваций [6]); Л.Н. Лыкова (например, рассмотрение проблемы дефиниций «бюджетный федерализм» и «межбюджетные отношения» [5]); Л.И. Гончаренко (например, совершенствование понятия «налоговые риски», проблемы дефиниций «налоговое администрирование», «управление налоговой системой», «налоговый менеджмент», вопросы определения субъектов налогового администрирования [5; 7]). Также профессор Л.И. Гончаренко в своей статье [8] указывает на несовершенство законодательно-нормативной базы в части создания консолидированных групп налогоплательщиков (КГН), а именно, неясность в отношении момента вступления в силу договора о создании КГН, а также внесения изменений в данный договор и т.д.;

2) *анализ существующих проблем в части исчисления, уплаты и дальнейшего зачисления в бюджеты соответствующих уровней отдельных налогов и сборов.* По данному направлению проводится наибольшее количество исследований. Профессор И.А. Майбуров в своих работах затрагивает вопрос совершенствования транспортного налога, нехватки финансовых ресурсов в дорожных фондах, концептуальной модели транспортного налога как целевого налога, зачисляемого в региональные и муниципальные дорожные фонды [9]. Достаточно много исследований посвящено проблеме выбора между прогрессивной и плоской шкалами налога на доходы физических лиц [9; 10]. Профессор Л.И. Гончаренко затрагивает проблему парафискалитетов и их законодательного обеспечения в части отчетности за целевое и рациональное использование собранных таким образом обязательных платежей [9]. В.Г. Пансков неоднократно в своих трудах [11] делает акцент на возврате к экономической сущности амортизации и обязательном ее целевом использовании, при этом при исчислении налога на прибыль в затраты должны включаться только суммы амортизации, направленной на финансирование инвестиций в капитальные вложения, что, по его мнению, окажет стимулирующее воздействие на инвестиционную активность в Российской экономике. О введении единообразного налогообложения недвижимости (налога на недвижимость) И.А. Майбуров высказывался еще в 2008 году [3]. Ряд авторов исследует возможность реализации так называемого налогового маневра. Например, Л.И. Гончаренко предлагает налоговый маневр в части снижения налоговой нагрузки на труд и повышение налоговой нагрузки на потребление [12]. Это лишь немногие из существующих на сегодняшний день результатов научных исследований;

3) *анализ существующих проблем налогового администрирования и его совершенствование.* По количеству разработок и исследований данная тематика не уступает предыдущей, а в современных условиях становится особенно актуальной. Центром современных дискуссий в данном вопросе является дальнейшая реализация стратегии внедрения риск-ориентированного подхода при администрировании НДС в части внедрения программного комплекса «АСК НДС-3» [9]. Кроме того, в работе В.А. Цветкова и др. рассматриваются вопросы применения системы ЕГАИС, онлайн-касс, межведомственного информационного обмена, межстранового информационного обмена, «Личного кабинета налогоплательщика», электронной налоговой отчетности [13]. В.Г. Пансков высказывается за введение так называемых НДС-счетов, суть которых состоит в том, чтобы получаемые от покупателя суммы НДС зачислялись на специальный счет налогоплательщика, с которого нельзя было бы взять деньги для иных целей, кроме как для уплаты НДС поставщику, а также для налоговых и иных обязательных платежей государству [14]. Данная мера, как указывает автор, может стать эффективным средством борьбы с фирмами-однодневками;

4) *анализ причин низкой налоговой культуры (дисциплины) населения и разработка рекомендаций по ее повышению.* Так, например, Е.Н. Паршина в своей работе указывает на невысокую современную культуру граждан. Свое мнение автор обосновывает результатами проводимых с 1998 года опросов Левада-центра [15]. В статьях Л.И. Гончаренко, И.А. Майбурова и др., посвященных итогам проведения пятого Украинско-Российского симпозиума по вопросам теории и практики налоговых реформ, указывается на недостаточность монографических исследований в области налогообложения, а также на несовершенство содержания учебных материалов по данной тематике, которые в большинстве своем тяготеют к упрощенному воспроизведению действующего законодательства без необходимой аналитики и проблематики [16]. Авторами приводится обоснование необходимости исследований и совершенствований в области налоговой культуры. Существующая практика в сфере налогообложения позволяет констатировать, что реакция налогоплательщиков на действия фискальных властей может существенным образом отличаться как по странам, так и в историческом контексте. Поэтому даже оптимальные, с точки зрения теории, решения в сфере налоговой политики могут приводить к нежелательным социально-экономическим последствиям, предвидеть которые можно основываясь только на исследованиях психологии налогоплательщиков, их социокультурных и онтологических особенностей [16]. Результат одного из таких исследований приведен в статье [17]. Статья посвящена проблеме формирования в процессе обучения студентов налоговых компетенций, необходимых для функционирования развитого гражданского общества и определяющих финансовую и налоговую дисциплину будущих налогопла-

тельщиков. В статье указывается на целесообразность проведения в процессе обучения студентов налоговых экспериментов, позволяющих воспроизвести реальную ситуацию в учебной аудитории. Подобные эксперименты, по мнению авторов, позволят сформировать такие научно обоснованные методы и формы воздействия на поведение налогоплательщиков, которые не будут диссонировать с экономико-социальными и психологическими установками подрастающего поколения налогоплательщиков;

5) *анализ недостатков существующих подходов к оценке эффективности проводимых в налоговой системе реформ и разработка новых более обоснованных и адекватных методик.* Профессор О.А. Миронова, например, утверждает, что в качестве налоговых индикаторов на микроуровне целесообразно использовать налоговую нагрузку, коэффициент эффективности налогообложения, налогообъемность, налоговый потенциал [12]. Профессор А.М. Соколовская рассматривает расчет оценки объема налоговых льгот, а также ряд оригинальных коэффициентов, показывающих эффективность применения льгот. В.Г. Пансков неоднократно указывает на несостоятельность существующего подхода к оценке налоговой нагрузки, в частности, на дискуссию выносит вопросы исчисления налоговой нагрузки, ее оптимального уровня для обеспечения развития экономики, порядка сопоставления налогового бремени разных стран [18]. В.К. Гираев поднимает вопрос о недостаточной проработанности методики оценки налогового потенциала во взаимосвязи с налоговой нагрузкой [19]. Это лишь немногие примеры исследований в области оценки эффективности налоговых реформ;

б) *развитие налогового внутреннего контроля.* Этому направлению исследований пока не уделялось значительного внимания. Данный вопрос поднимался профессором М.В. Мельник, которой была представлена иерархическая модель внутреннего налогового контроля компании и система внутреннего контроля налоговых издержек [20].

В заключение следует отметить, что на практике результат подготовки мероприятий по совершенствованию налоговой системы страны должен формироваться при постоянном, неразрывном взаимодействии практической (законотворческой) и теоретической (исследовательской) сторон процесса налогового реформирования. По словам профессора В.Г. Панскова, многолетний опыт функционирования налоговой системы в РФ показывает, что наиболее успешно налоги выполняли и продолжают выполнять (при этом не всегда эффективно) только фискальную функцию, в то время как регулирующая функция носила и носит зачастую исключительно теоретический характер [21]. При этом изучение исследований различных авторов позволяет сделать вывод о том, что теоретическая (исследовательская) сторона налогового реформирования в подавляющем большинстве выдвигает на первое место именно регулирующую функцию налогов. Это

свидетельствует о том, что в настоящее время отсутствует должный эффект от взаимодействия законотворческой и исследовательской сторон реформирования российской налоговой системы.

Библиографический список

1. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 № 2118-1 (в ред. от 21.07.1997).
2. Гринкевич, Л.С. Тенденции и закономерности развития налоговой системы России / Л.С. Гринкевич, А.В. Ильин // *Финансы и банки*. – 2015. – № 5. – С. 84–91.
3. Майбуров, И.А. Реформирование налоговой системы России: современный контекст и среднесрочные перспективы / И.А. Майбуров // *Вестник УГТУ–УПИ*. – 2008. – № 6. – С. 73–87.
4. Актуальные проблемы налоговой политики: сборник материалов IX Международной научно-практической конференции молодых налоговых экспертов. – Владивосток: Дальневосточный федеральный университет, 2017. – 359 с.
5. Гончаренко, Л.И. Научный семинар по проблемам формирования и развития понятийного аппарата публичных финансов / Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинская // *Экономика. Налоги. Право*. – 2014. – № 2. – С. 156–158.
6. Майбуров, И.А. Шестой Российско-Украинский симпозиум: теория и практика налоговых реформ / И.А. Майбуров // *Экономика. Налоги. Право*. – 2014. – № 4. – С. 151–158.
7. Гончаренко, Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л.И. Гончаренко // *Налоги и налогообложение*. – 2009. – № 1. – С. 17–24.
8. Гончаренко, Л.И. Проблемы консолидации налогоплательщиков и их решение в условиях совершенствования налогового законодательства / Л.И. Гончаренко // *Инновационное развитие экономики*. – 2016. – № 3(33) II. – С. 131–138.
9. Майбуров, И.А. Перспективы совершенствования фискального федерализма / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, А.П. Киреенко // *Инновационное развитие экономики*. – 2015. – № 4(28). – С. 3–11.
10. Пансков, В.Г. Прогрессивная или пропорциональная шкала налогообложения: что справедливее и эффективнее / В.Г. Пансков // *Налоги и налогообложение*. – 2017. – № 2. – С. 105–112.
11. Пансков, В.Г. Налоговые инструменты подъема Российской экономики в условиях экономического кризиса / В.Г. Пансков // *Инновационное развитие экономики*. – 2016. – № 3(33). – С. 24–30.
12. Майбуров, И.А. Девятый международный симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» в Калининграде / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, А.Я. Барин // *Экономика. Налоги. Право*. – 2017. – № 4. – С. 145–150.
13. Совершенствование системы налогового администрирования в России / В.А. Цветков, А.А. Шутьков, М.Н. Дудин, Н.В. Лясников // *Финансы: теория и практика*. – 2017. – Т. 21. – № 6. – С. 34–49.
14. Пансков, В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются / В.Г. Пансков // *Финансы и кредит*. – 2012. – № 3(483). – С. 8–14.

15. Паршина, Е.Н. Налоговая культура как инструмент противодействия налоговой деликтности в России / Е.Н. Паршина // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2016. – № 10(77). – С. 24–29.

16. Украина-Российский симпозиум: теория и практика налоговых реформ / Л.И. Гончаренко, Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуров, Л.Л. Тарангул // 2013. – № 4–5(16). – С. 8–17.

17. Майбуров, И.А. Повышение финансовой грамотности студентов посредством использования в учебном процессе налоговых экспериментов / И.А. Майбуров, Ю.В. Леонтьева // Финансы: теория и практика. – 2017. – Т. 21. – Вып. 4. – С. 150–159.

18. Пансков, В.Г. Налоговая нагрузка на экономику: нужен налоговый маневр / В.Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 5. – С. 130–138.

19. Гираев, В.К. Оценка взаимосвязи налогового потенциала и налоговой нагрузки / В.К. Гираев // Вестник Финансового университета. – 2016. – № 3. – С. 126–137.

20. Майбуров, И.А. Перспективы совершенствования налоговой системы / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Я.А. Баринов // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 4 (40). – С. 7–16.

21. Пансков, В.Г. Налоги в системе методов финансового регулирования экономики / В.Г. Пансков // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 1. – С. 114–120.

[К содержанию](#)