

# ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

И. В. Погодина, А. А. Хицкова, А. В. Аверин

## ДИСБАЛАНС НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ: ПРИЧИНЫ И ПУТИ ПРЕОДОЛЕНИЯ

**Аннотация.** В статье рассматривается явление дисбаланса налоговой системы в условиях рыночной экономики. Авторами предлагается определение дисбаланса налоговой системы страны, как совокупности форм и видов диспропорций в ее структуре, достигших критических масштабов и которые влияют на элементы системы. Анализируются его причины и условия. Указаны процессы, явления и проблемы, нарушающие равновесие налоговой системы государства. Перечислены результаты наличия диспропорций в налоговой сфере. Приведены примеры дисбаланса прав и обязанностей налогоплательщиков и государственных органов. Авторами в статье использовались общенаучные и специальные методы научного познания такие как анализ, синтез, метод дедукции, сравнительно-правовой и другие. Тематика нарушений сбалансированности налоговой системы остается недостаточно разработанной. Представляется, что в науке существует потребность в изучении процессов, явлений и проблем, нарушающих равновесие налоговой системы государства и, тем самым, создающих угрозу экономической безопасности страны. В статье предлагаются пути совершенствования налоговой системы и восстановления нарушенного равновесия. Сделан вывод о том, что при совершенствовании налогового законодательства страны следует опираться на принципы (критерии) эффективности и нейтральности налоговой системы.

**Ключевые слова:** налоговое законодательство, налог, налоговые льготы, налоговая нагрузка, система налогов, налоговая система, диспропорции, дисбаланс, сбалансированность системы, налоговое администрирование.

**Abstract.** The article deals with the phenomenon of imbalance of the tax system in the market economy conditions. The authors of the article offer their definition of the imbalance of the country's tax system as a combination of various kinds and forms of the disproportions within its structure that have reached critical scales and thus started to influence the country's tax system. The authors also analyze its causes and conditions and describe processes, phenomena and problems that disturb the balance of the country's tax system. The authors also list the results of the presence of such disproportions in the tax field and give examples of the imbalance of rights and obligations of taxpayers and government agencies. In the course of their research the authors have used general and special sciences research methods such as analysis, synthesis, deduction method, comparative law methods, etc. The topic of the imbalance within the taxation system still needs to be studied further. The authors suppose that science needs to study processes, phenomena and problems that distort the balance of the country's tax system, thus creating a threat for the economic security of the country. In this article the authors offer particular ways of improving the tax system and restoring the disturbed balance. It is concluded that the improvement of the country's tax legislation should be based on the principles (criteria) of efficiency and neutrality of the tax system.

**Keywords:** taxation system, tax burden, tax privileges, tax, tax legislation, system's balance, tax administration, tax system, disparity, imbalance.

В условиях рыночных отношений доминирующая роль в обеспечении сбалансированности социально-экономического развития государства принадлежит фискальным инструментам. Сбалансированность национальной экономики – интегральное понятие, включающее такие со-

ставляющие, как непротиворечивость интересов разных категорий участников экономических отношений, рациональные пропорции между объемами всех элементов экономической системы, разумное соотношение ее качественных параметров, согласованность темпов развития отдельных подсистем [2].

**Т**ематика нарушений сбалансированности налоговой системы остается недостаточно разработанной. Представляется, что в науке существует потребность в изучении процессов, явлений и проблем, нарушающих равновесие налоговой системы государства и, тем самым, создающих угрозу экономической безопасности страны. Такие обстоятельства требуют особого внимания при формировании системы мер государственной фискальной политики.

Дисбаланс налоговой системы создает неравномерные налоговые нагрузки и, как результат, приводит к увеличению теневого сектора экономики, уклонению от налогообложения, уменьшению налоговых поступлений. Это увеличивает реальные и потенциальные угрозы экономической безопасности государства.

Дисбалансом налоговой системы обозначим формы и виды диспропорций в ее структуре и тенденциях развития, которые достигли критических масштабов и которые влияют на элементы системы (перечень налогов, права и обязанности субъектов правоотношений и пр.), чем создают опасность и риск для экономической безопасности страны.

Характерные для современности ускорение эволюционных процессов, усложнение структуры экономической системы и механизмов взаимодействия ее элементов составляют дополнительные предпосылки к возникновению дисбалансов налоговой системы. Наиболее опасными для налоговой среды являются неравновесные состояния, приобретающие системный и долговременный характер.

Причины и условия, влекущие дисбаланс налоговой системы, не только усложняют обеспечение поступлений в бюджет в запланированных объемах, но и делают невозможным выполнение стратегических задач государства в целом. Среди таких причин следует выделить:

- нестабильность и внутренние противоречия налогового законодательства;
- неравномерность распределения налоговой нагрузки;
- сложность и неэффективность системы администрирования налогов;
- нерациональность использования налоговых льгот и др.

Заметной проблемой отечественной налоговой системы остается нестабильность и неоднозначность налогового законодательства.

Соотношение прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов является критерием, который определяет не только правовой статус плательщика, но и свободу, открытость осуществления предпринимательской деятельности в государстве в целом. К сожалению, очевиден дисбаланс прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в пользу последнего.

В литературе регулярно обращается внимание на проявления такого рода диспропорций. Например, в ст. ст. 78, 79 НК РФ нет мотивов для налогового органа исполнить обязанность по исчислению и уплате налогоплательщику процентов, что создает некоторый дисбаланс в объеме прав и обязанностей, и не только препятствует налогоплательщику своевременно восстановить его нарушенные права, но и влечет финансовые потери государства в виде расходов бюджетных средств на рассмотрение споров, а также возможных судебных издержек [3].

Налоговая система отражает противоречивый характер экономического, политического и социального развития страны. С одной стороны, задачи, стоящие перед государственной администрацией требуют максимального увеличения налоговых поступлений. С другой – очевидна необходимость развития приоритетных отраслей экономики, поддержки частного бизнеса предполагает проведение либеральной налоговой политики, снижение налоговых ставок, и прежде всего, в сфере реального сектора экономики.

Налогообложение в основном направлено на текущее увеличение налоговых поступлений, что приводит к образованию фактически завышенного совокупного бремени начисленных налогов, которое не в состоянии нести среднестатистические налогоплательщики.

Следующая проблема дисбаланса налоговой системы связана с нерациональным и необоснованным льготным налогообложением. Налоговые льготы, с одной стороны, выполняют стимулирующую функцию, а, следовательно, способствуют экономическому росту, а с другой – ведут к значительным потерям бюджета. Поэтому льготная налоговая политика должна обеспечивать оп-

тимальное сочетание интересов всех субъектов налогообложения и достижение целей социально-экономического развития государства.

К примеру, население не считает эффективными предоставляемые социальные вычеты по налогу на доходы физических лиц, потому как их размеры настолько незначительны, что не стимулируют налогоплательщика к принятию определенных решений. Сумма стандартного вычета на ребенка составляет 1400 рублей, что, на наш взгляд, не несет в себе никакой значимости в рамках освобождения части дохода от налогообложения. Но если расходы налогоплательщика существенно превышают величину освобождения от уплаты налога, то значительного влияния на решение о необходимости таких расходов вычет оказать не может.

Имущественный налоговый вычет по НДФЛ, как представляется, он должен оказывать влияние на динамику сделок с недвижимостью, стимулировать граждан к покупке жилья. Но, поскольку он предоставляется в размере 2 млн. руб. (значит максимальный размер вычета составляет 260 тыс. руб.) поэтому он, как правило, не является стимулом, не покрывая и пятой части расходов на жилье.

При этом наличие льгот и реализация права на них приводит к потерям бюджета.

Исключением не являются и льготы по налогу на прибыль организаций. Так, Счетная палата по итогам проверки эффективности предоставления и применения льгот в 2010-2012 гг. определила, что бюджет РФ за 2,5 года не получил доходов на 1 трлн рублей [9].

Таблица 1

**Недопоступления налогов в связи с предоставлением налоговых льгот, млрд. руб. [4].**

Показатель	2009	2010	2011	2012	2013
А	1	2	3	4	5
Всего налоговых льгот:	898,9	1395,7	1367,2	1662,7	1774,9
Удельный вес недопоступления налогов в связи с предоставлением налоговых льгот в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, %	15,7	19	16,2	24,5	23
темпы роста, %	-	155,3	98	121,6	106,7
Налог на прибыль организаций	58,7	79	78,9	104	110,6
НДС	585,6	1011,4	922,1	1109,7	1121,7
НДПИ	12,5	23,4	44,8	100,6	176,1
Налог на имущество организации	204,6	247,4	266,7	284,3	305,3
Транспортный налог	4,7	4,4	5,1	5,9	4,8
Земельный налог	28,7	24,8	42,8	48,1	44,3
Налог на имущество физических лиц	4,1	5,3	6,8	10,1	12,1

Данные вышеизложенные в таблице говорят о том, что фактические объемы предоставленных налоговых льгот увеличились, наибольший удельный вес недопоступлений налогов в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета РФ зафиксирован в 2012 году и составил 24,5% к следующему году он снизился на 1,5%. Максимальным значением из общей суммы недопоступивших налогов обладает НДС и составляет 1121,7 млрд. руб. Сумма убытка из общей стоимости налоговых льгот по налогу на прибыль организаций - 61% [4]. Налогоплательщики не всегда пользуются льготами, потому как зачастую отказ от их применения намного выгоднее. Объемы выпадающих доходов из-за установления федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам не компенсируются из федерального бюджета.

Данные за последние три года в настоящее время оценивает Счетная палата РФ.

Наличие большого количества налоговых льгот и послаблений значительно усложняет налоговое администрирование, подрывает эффективность налоговой системы, лишая ее гибкости [6]. Последствия выражаются в том, что бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты недополучают существенные доходы.

Неравномерное распределение налоговой нагрузки и неравное положение субъектов хозяйствования приводит к тому, что отдельные из них не в состоянии выполнять слишком высокое налоговое бремя. Это влечет выгоду неуплаты налогов, поскольку налогоплательщик более заинтересован в сознательном нарушении норм действующего законодательства, чем в привлечении кредитных ресурсов для погашения налоговой задолженности. Следствием выхода государственных расходов и налогов за пределы функционирования общественно необходимых функций становится рост сопротивления налогоплательщиков фискальной экспансии государства, приобретающего как легальные, так и нелегальные формы. Таким образом, нестабильность и внутренние противоречия налогового законодательства, сложность и неэффективность системы администрирования налогов, неравномерность распределения налоговой нагрузки, нерациональность льготного налогообложения

являются основными причинами, которые определяют дисбаланс отечественной налоговой системы, сдерживают экономическую активность и процессы накопления, что отрицательно влияет на макроэкономическую стабильность и конкурентоспособность страны.

В литературе обращается внимание на дисбаланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром в налоговой сфере, что увеличивает вероятность налоговых правонарушений и в итоге усиливают социальную напряженность. Причиной этого указываются недостатки в налоговом администрировании [1].

В настоящее время тенденциями в развитии налоговой системы являются:

- трансформирование философии и идеологии налогового контроля;
- превращение органов налогового администрирования в сервис агентства;
- уменьшение количества налогов и сборов;
- а в т о м а т и з а ц и я   н а л о г о в о г о администрирования;
- интеграция в мировое экономическое пространство.

Представляется, что скорость данных процессов зачастую выше скорости изменения законодательства и общей реакции предпринимательского сообщества на изменения. Например, введение торгового сбора стало довольно неожиданным событием для общественности.

Тенденции, превращающиеся в реальные процессы еще больше разбалансируют налоговую систему.

Основными направлениями совершенствования и сбалансированности налоговой системы являются:

- обеспечение стабильности налогового законодательства и минимизация влияния «институциональных ловушек» на принятие эффективных фискальных решений;
- ослабление общей налоговой нагрузки;
- создание благоприятных налоговых условий для развития малого и среднего бизнеса, в том числе налоговое стимулирование инновационных предприятий, сельскохозяйственного сектора;
- улучшение налогового администрирования и снижения издержек налогоплательщиков на обслуживание контролирующих орга-

нов, упрощение бухгалтерской и налоговой отчетности;

- инвестиционно-инновационная направленность налоговых льгот, устранение неэффективных льгот.

Проблемы российской налоговой системы требуют комплексного решения, так как в настоящее время недостаточно разработаны научно-теоретические основы организации налоговой системы и налогового регулирования, а также методологические подходы к моделированию налоговой системы [5].

Существует необходимость в том, чтобы разработать обоснованный подход к построению налоговой системы, обеспечивающий сбалансированность бюджетной системы и приемлемый уровень налоговой нагрузки. Для реализации данной задачи необходимо создание методики

расчета налогового бремени хозяйствующих субъектов с определением его минимальных и максимальных границы, а также оптимальных значений.

Основной целью современной налоговой системы должны быть формирование стимулов развития рыночных институтов и механизмов хозяйствования, создание благоприятных условий для повышения эффективности производства и обновления основных фондов предприятий, снижение общей налоговой нагрузки на экономику и бизнес. При этом снижение налогового бремени должно сопровождаться снижением затрат на администрирование налогов, а также развитием регулирующей функции налогообложения. При совершенствовании налогового законодательства России опорным должен стать критерий нейтральности налоговой системы.

### Библиография

1. Алимбекова А.С. Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // *Налоги*. 2014. №1. С. 7-11.
2. Бородушко Е.С. Дисбалансы в национальной экономике и экономической безопасности в Российской Федерации / Е.С. Бородушко // *Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России*. 2010. №3 (47). С. 45.
3. Долгополов О.И. О некоторых вопросах правовой природы процентов, начисляемых на излишне взысканные (несвоевременно возвращенные) суммы налогов // *СПС КонсультантПлюс*. 2015. С. 34.
4. Молодежь и наука: в 3 т.: материалы конф. Т. 1. Ч. 1 / отв. за выпуск А. Н. Тамаровская. Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2014. С. 75.
5. Сякин Р.Р. Методология развития налоговой системы и налогового регулирования в России. Дис. ... канд. экон. наук. (спец-ть 08.00.10). Саратов, 2012. С. 56.
6. Тумаева Н.Е. Исследование влияния налоговых льгот и освобождений на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов и качество жизни населения / Н.Е. Тумаева // *Системное управление. Электронное научное периодическое издание*. 2011. №4(14). С. 6-7.
7. Шемякина М.С. Оценка налогового потенциала в системе обеспечения налоговой безопасности региона // *Национальная безопасность / nota bene*. 2015. №2. С. 304 - 311. DOI: 10.7256/2073-8560.2015.2.14575.
8. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // *Финансы и управление*. 2013. №2. С. 1 - 23. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.622. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_622.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html)
9. Деньги выпали. Статья. Официальный сайт Эксперт-онлайн. Режим доступа: <http://expert.ru/2013/03/5/dengi-vyipali/>. Дата обращения: 15.08.2016 г.
10. Сякин Р.Р. Методология развития налоговой системы и налогового регулирования в России Дис. ... докт. экон. наук. Саратов, 2012. 308 с.
11. Довгалева Н.А. Совершенствование государственного управления налоговой системой в современной России. Дис... канд. соц. наук. Пятигорск, 2010. 203 с.

12. Балакин Р.В. Анализ налоговой системы Италии в сравнении с налоговой системой РФ. // Финансы и управление. 2014. №3. С. 44 - 81. DOI: 10.7256/2409-7802.2014.3.13709. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_13709.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_13709.html)
13. Цокова В.А. Взаимодействие налоговой базы и налоговой ставки НДС и налога на прибыль при определении реальной налоговой нагрузки // Теоретическая и прикладная экономика. 2014. №4. С. 39 - 57. DOI: 10.7256/2409-8647.2014.4.12601. URL: [http://www.e-notabene.ru/etc/article\\_12601.html](http://www.e-notabene.ru/etc/article_12601.html)

### References (transliterated)

1. Alimbekova A.S. Pravoprimerenie nalogovo-pravovykh norm nalogovymi organami kak osobaya forma realizatsii nalogovogo prava // Nalogi. 2014. №1. S. 7-11.
2. Borodushko E.S. Disbalansy v natsional'noi ekonomike i ekonomicheskoi bezopasnosti v Rossiiskoi Federatsii / E.S. Borodushko // Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta MVD Rossii. 2010. №3 (47). С. 45.
3. Dolgopolov O.I. O nekotorykh voprosakh pravovoi prirody protsentov, nachislyaemykh na izlishne vzykannye (nesvoevremenno vozvrashchennye) summy nalogov // SPS Konsul'tantPlyus. 2015. S. 34.
4. Molodezh' i nauka: v 3 t.: materialy konf. T. 1. Ch. 1 / otv. za vypusk A. N. Tamarovskaya. Krasnoyarsk: Sib. feder. un-t, 2014. S. 75.
5. Syakin R.R. Metodologiya razvitiya nalogovoi sistemy i nalogovogo regulirovaniya v Rossii. Dis. ... kand. ekon. nauk. (spets-t' 08.00.10). Saratov, 2012. S. 56.
6. Tumaeva N.E. Issledovanie vliyaniya nalogovykh l'got i osvobozhdenii na ekonomicheskuyu deyatel'nost' khozyaistvuyushchikh sub'ektov i kachestvo zhizni naseleniya / N.E. Tumaeva // Sistemnoe upravlenie. Elektronnoe nauchnoe periodicheskoe izdanie. 2011. №4(14). S. 6-7.
7. Shemyakina M.S. Otsenka nalogovogo potentsiala v sisteme obespecheniya nalogovoi bezopasnosti regiona // Natsional'naya bezopasnost' / nota bene. 2015. №2. С. 304 - 311. DOI: 10.7256/2073-8560.2015.2.14575.
8. Efremova T.A. Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // Finansy i upravlenie. 2013. №2. С. 1 - 23. DOI: 10.7256/2409-7802.2013.2.622. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_622.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html)
9. Den'gi vypali. Stat'ya. Ofitsial'nyi sait Ekspert-onlain. Rezhim dostupa: <http://expert.ru/2013/03/5/dengi-vyipali/>. Data obrashcheniya: 15.08.2016 g.
10. Syakin R.R. Metodologiya razvitiya nalogovoi sistemy i nalogovogo regulirovaniya v Rossii Dis. ... dokt. ekonom. nauk. Saratov, 2012. 308 s.
11. Dovgaleva N.A. Sovershenstvovanie gosudarstvennogo upravleniya nalogovoi sistemoi v sovremennoi Rossii. Dis... kand. sots. nauk. Pyatigorsk, 2010. 203 s.
12. Balakin R.V. Analiz nalogovoi sistemy Italii v sravnenii s nalogovoi sistemoi RF. // Finansy i upravlenie. 2014. №3. С. 44 - 81. DOI: 10.7256/2409-7802.2014.3.13709. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_13709.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_13709.html)
13. Tsokova V.A. Vzaimodeistvie nalogovoi bazy i nalogovoi stavki NDS i naloga na pribyl' pri opredelenii real'noi nalogovoi nagruzki // Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika. 2014. №4. С. 39 - 57. DOI: 10.7256/2409-8647.2014.4.12601. URL: [http://www.e-notabene.ru/etc/article\\_12601.html](http://www.e-notabene.ru/etc/article_12601.html)