

## РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация  
shentmz@yandex.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 9864-6843

**История статьи:**

Получена 27.12.2017  
Получена в доработанном  
виде 19.01.2018  
Одобрена 05.02.2018  
Доступна онлайн 27.02.2018

УДК 336.221.24

JEL: H20, H25, H30

**Аннотация**

**Предмет.** Исследованы основные недостатки налоговой системы России, предпосылки налоговой реформы на современном этапе. Выделены первоочередные цели и задачи реформы, ее масштаб и приоритеты налоговой политики. Представлена концепция реформирования основных налогов, дополнения системы налогов недостающими звеньями. Проведен критический анализ налоговых инициатив правительства.

**Цели.** Поиск путей реформирования налоговой системы, формирования эффективной налоговой системы, стимулирующей экономический рост и обеспечивающей рост доходов бюджетной системы, максимальное вовлечение в правовое поле субъектов предпринимательской деятельности.

**Методология.** Общенаучные подходы и методы.

**Результаты.** Существующая налоговая система противоречит принципам равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения, не в полной мере учитывает весь спектр реально существующих отношений в экономике. Введение специальных налоговых режимов в налоговую систему России и их широкое распространение привели к тому, что в стране де-факто параллельно функционируют две налоговые системы: с НДС и без, со значительной разницей в уровне налогообложения и отчетности. При этом отсутствует гармонизация налоговых режимов, которая должна связать воедино кардинально отличающиеся налоговые режимы. Предложен комплекс мер по реформированию налоговой системы: коренная реформа НДС, налога на прибыль, НДФЛ, введение новых налогов и налоговых режимов при неизменности общего уровня налогообложения, изменение принципов распределения налоговых платежей в бюджеты разных уровней, улучшение налогового администрирования.

**Выводы.** Необходимо проведение системной налоговой реформы, целями которой являются приведение налоговой системы в соответствие с основополагающими принципами налогообложения, создание цельной, логически выверенной налоговой системы, усовершенствование налогового администрирования, регулирование межбюджетных отношений. Цели налоговой реформы достигаются реформированием основных налогов: НДС, налога на прибыль, НДФЛ, введением новых налогов и налоговых режимов, гармонизацией налоговых режимов, а также внесением сопутствующих изменений в Гражданский кодекс РФ и Бюджетный кодекс РФ.

**Ключевые слова:**

налоговая реформа, общая система налогообложения, специальные налоговые режимы, налог на добавленную стоимость, гармонизация налоговых режимов

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Давлетшин Т.Г. Реформирование налоговой системы России: проблемы и решения // *Финансы и кредит*. — 2018. — Т. 24, № 2. — С. 465 — 488.

<https://doi.org/10.24891/fc.24.2.465>

**Введение**

С начала рыночных реформ страна находится в режиме перманентной налоговой реформы. Можно говорить об этапах реформы: 1-й этап с начала 1990-х гг., когда были созданы основы законодательства о налогах,

2-й этап — разработка и принятие Налогового кодекса РФ в 2000 г. В последние годы декларируется подготовка к новой налоговой реформе, о чем объявил в декабре 2016 г. в Послании Федеральному Собранию Президент В. Путин: предложения должны быть рассмотрены в 2017 г., приняты — в 2018 г.,

заработать новая налоговая система должна с 2019 г., а ее принципы зафиксированы надолго. Однако на сегодня правительством не представлена концепция налоговой реформы, нет видения масштаба и глубины реформ, сроков ее проведения. Более того, нет анализа предпосылок налоговой реформы, каковы первоочередные цели и задачи реформы и приоритеты финансовой политики. И нет понимания, чем плоха существующая налоговая система, и какая налоговая реформа нам нужна.

Совершенствование действующих инструментов налогообложения происходит постоянно, поэтому необходимо отделить налоговую реформу от текущего совершенствования — реформирование радикально меняет существующие принципы налоговых отношений. В.Г. Пансков классифицирует налоговые реформы по содержанию и по целям проведения. Системная реформа — реформа, вследствие которой изменяются концепции и механизмы действия налоговой системы. В результате системных реформ преобразуются принципы налогообложения в целом, а также спектр существующих налогов, объем налоговой нагрузки и т.д. Структурная реформа — реформа, ориентированная на оптимизацию структуры налогообложения и налогового администрирования. В результате структурных реформ преобразуются налоговые ставки, налогооблагаемая база, налоговые льготы.

Многоцелевая реформа — реформа, направленная на достижение совокупности целей, связанных между собой. Результат многоцелевых реформ проявляется в изменении трактовки ключевых функций, исполняемых налогами в экономике страны. Ограниченная целевая реформа — реформа, ставящая перед собой одну базовую цель по изменению отдельных элементов налоговой системы.

В настоящей статье исследованы особенности и основные проблемные зоны современной налоговой системы РФ, чем обусловлена необходимость налоговой реформы, и каковы

содержание и цели предстоящей налоговой реформы.

### **Особенности и проблемные зоны налоговой системы России**

Российская налоговая система создавалась на базе передового опыта зарубежных стран. Благодаря этому она по общей структуре и принципам построения в основном соответствует лучшим в мировой экономике системам налогообложения [1—4].

Налоговая система в широком смысле представляет собой систему общественных отношений, складывающихся в процессе установления, исчисления, взимания и уплаты налогов и сборов. Составными элементами налоговой системы являются:

- совокупность налогов и сборов, взимаемых на территории страны;
- участники налоговых правоотношений, обеспечивающие налоговое производство: налогоплательщики, налоговые агенты, налогооблагающие органы (финансовые, налоговые, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и пр.);
- законодательство о налогах и сборах, регулирующее налоговые отношения в государстве (права и обязанности участников налоговых правоотношений, принципы организации и функционирования налоговой системы, нормы налогового права);
- система информационного обеспечения налогообложения.

Несмотря на 25-летний период становления современной налоговой системы и основных налогов, отсутствует понимание экономической и правовой сущности некоторых налогов (например, НДС) [5, 6], роль и значение определенных налогов неправильно истолковывается и недооценивается их налоговый потенциал (налог на прибыль, НДФЛ, имущественные налоги) или же в угоду политическим

влияниям научно обоснованные принципы, заложенные в международных системах, искажаются (НДФЛ) [7, 8]. Налоги в основном плоские, не учитывающие все многообразие факторов, как, например, размер бизнеса, прибыли, дохода или состава семьи, поэтому не в полной мере выполняют свои функции. Научно необоснованное и политически обусловленное распределение налоговых поступлений между разными уровнями бюджетов приводит к бюджетному дисбалансу.

Несмотря на большое количество налогов, акцизов, взносов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей, для общераспространенных видов предпринимательской деятельности представляются актуальными восемь из них: НДС, налог на прибыль, имущественные налоги, НДФЛ, НДПИ, налоги, взимаемые в рамках специальных налоговых режимов, акцизы и отчисления в социальные фонды, которые суммарно обеспечивают более 80% поступлений в консолидированный бюджет федерации (табл. 1), доходы которого составили в 2016 г. 28 182 млрд руб. при объеме ВВП — 86 040 млрд руб.

Значителен вклад в бюджет таможенных пошлин, которые по экономической и правовой сущности идентичны налогам (с 2005 г. таможенные пошлины выведены из состава налогов, а таможенная служба не подчинена налоговой). Вместе с государственными пошлинами поступления составили 2 739 млрд руб. (доля в консолидированном бюджете — 9,72% в 2016 г.).

Наряду с общей системой налогообложения (далее — ОСНО) действуют специальные налоговые режимы (далее — спецрежимы), которые представляют собой особый, установленный НК РФ, порядок определения элементов налогов, а также освобождение от уплаты определенных налогов и сборов. Эти налоговые режимы направлены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности субъектов, относящихся к сфере малого

предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей и участников выполнения соглашений о разделе продукции. Несмотря на то что более половины налогоплательщиков (4,2 млн) выбрали спецрежимы, поступления налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, в консолидированный бюджет РФ незначительны, и составили в 2016 г. 490 млрд руб., что составляет  $490 / 28\,182 = 1,7\%$  (табл. 1).

Введение специальных налоговых режимов в налоговую систему России и их широкое распространение привели к тому, что в стране параллельно функционируют две налоговые системы: с НДС и без, со значительной разницей в уровнях налогообложения [5]. При этом выбор налогового режима не регламентирован, и только один пункт в Налоговом Кодексе — п. 5 ст. 173 — регулирует отношения между налогоплательщиками на ОСНО и на спецрежимах, в то время как этому должна быть посвящена большая часть гл. 21 НК РФ. Отсутствие гармонизации налоговых режимов оборачивается на практике действием п. 5 ст. 173, который вводит де-факто не предусмотренный НК РФ налог с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и на спецрежимах, со ставкой, равной ставке НДС, что создает барьер в развитии малого бизнеса [9].

В розничной торговле и сфере оказания услуг населению переход на специальный режим налогообложения УСН или ЕНВД дает значительную экономию по налогам по сравнению с ОСНО, что не реализуется в производственной сфере [9].

В российском налоговом законодательстве нет льготного режима налогообложения для малых предприятий, реализующих товары (работы, услуги) не конечным потребителям, а предприятиям на ОСНО<sup>1</sup>, каких миллионы. Анализ табл. 2 показывает, что кроме предприятий розничной торговли, гостиниц и

<sup>1</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ// Финансы и кредит. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

ресторанов, услуг населению, которых 1 210 тыс., или 34% от общего количества действующих предприятий, значительная часть находятся в середине цепочки продвижения товаров (работ, услуг) к конечному потребителю, то есть в зоне риска по вычету НДС. При работе в правовом поле переход производителей на специальные режимы налогообложения катастрофически ухудшает финансовые условия их деятельности, непродуманная система освобождений от НДС провоцирует предприятия на уклонение от налогов путем незаконной оптимизации [9]. Массовые правонарушения в налоговой сфере происходят именно там: налогоплательщики выбирают льготные спецрежимы, далее, с целью избежать 18% налога с оборота, введенного п. 5 ст. 173 НК РФ между предприятиями на ОСНО и спецрежимах, обращаются к услугам обналичивающих и транзитных фирм. При этом охватить налоговым контролем миллионы налогоплательщиков невозможно, усиление контроля при несовершенном законодательстве приводит к уходу в тень или же закрытию предприятий. Встраивание налогоплательщиков, применяющих спецрежимы, в цепочку плательщиков НДС в целях обеспечения их участия в хозяйственных отношениях с налогоплательщиками, признаваемыми плательщиками НДС, задача важная, однако, это возможно только при ограничении предельных значений по выручке незначительными суммами, как в Евросоюзе<sup>2</sup>.

Что касается органов, ведущих контроль за своевременностью и полнотой уплаты налоговых платежей в бюджет, то они неоднократно подвергались реформированию.

Созданная в 1991 г. Государственная налоговая служба РФ в 1998 г. была преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам (МНС России), которое в свою очередь в 2004 г. было преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС России).

<sup>2</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 НК РФ: от НДС к НТГУ// *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

В последние годы в ФНС России разрабатывается и внедряется в практику методология налогового администрирования, основанная на анализе информационной базы. Налоговый контроль возложен на документальный и аналитический анализ, поэтому налоговые органы видят только тех, кто официально зарегистрирован и отчитывается. Во многих странах действует фискальная полиция, в полномочия которой входит также выявление лиц, ведущих предпринимательскую деятельность без соответствующей регистрации и разрешений. Упразднением в 2003 г. налоговой полиции и укрупнением налоговых служб значительная часть МСП осталась вне поля зрения налоговых служб.

### **Основные налоги в налоговой системе России, их особенности**

*НДС* — основной налог, который обеспечивает  $4\,571 / 28\,182 = 16,2\%$  всех поступлений в консолидированный бюджет России (Казначейство России, 2016 г.). Максимальная ставка НДС в Российской Федерации после его введения составляла 28%, затем была понижена до 20%, а с 1 января 2004 г. составляет 18%, то есть ставка налога ниже средней в мировой практике. Для некоторых социально значимых товаров действует пониженная ставка 10%, для экспортируемых товаров, некоторых специфичных товаров и услуг по международной перевозке грузов — ставка 0%. При стандартных для большинства стран ставках налога НДС в России стал самым сложным и конфликтным налогом по причине отсутствия гармонизации налоговых режимов при широком применении специальных налоговых режимов [5].

*Налог на прибыль.* До введения в действие НК РФ в 2002 г. ставка налога на прибыль составляла 35%, компании получали вычет на суммы капитальных вложений из налоговой базы в размере до 50%. При этом инвестиционная льгота была прозрачна и продуманна, стимулировала предприятия на инвестиции. В 2002 г. было принято решение

снижать ставку налога на прибыль с 35% до 24% с одновременной отменой инвестиционной льготы, а затем и до 20%. Доля налога на прибыль в консолидированном бюджете РФ составляет  $2\,770 / 28\,182 = 9,83\%$  (Казначейство России, 2016 г.).

Налог на прибыль в 20% слишком низок, при этой ставке он не выполняет в полной мере ни регулирующую, ни стимулирующую, ни распределительную (социальную) функции.

В таких странах, как Германия, Франция, США ставки налога на прибыль корпораций колеблются в пределах 30–45%, причем налогообложение прогрессивное в зависимости от размера прибыли [4]. Налоговые льготы в этих странах применяются для стимулирования создания новых предприятий, инвестиций, связанных с внедрением техники и технологии экологического типа, с экономией в потреблении энергии, воды, а также для ускорения развития экономически отсталых регионов.

*Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)* — главный для бюджета регионов и муниципалитетов налог. Основные особенности подоходного налога в России — плоская шкала и обложение налогом доходов ниже прожиточного минимума, зачисляется налог в бюджет региона и муниципального образования регистрации работодателя. Во всех развитых экономиках применяется налог на доходы домохозяйств, имеется необлагаемый минимум, налоговые ставки кратно больше установленной в России 13%: в среднем по миру 33%, в развитых экономиках до 60% и более [10]. Несмотря на декларации властей, что НДФЛ в России — налог на доходы граждан, он остается налогом на зарплату. Перечисление налога происходит в бюджеты региона и муниципального образования, где зарегистрирован работодатель, плоская шкала налога, львиная доля налога (95%) поступает в бюджет от обложения заработной платы — все это убедительные аргументы в пользу того, что

русский НДФЛ — налог на фонд заработной платы со ставкой 13% (из собранного в 2016 г. НДФЛ 3 018 млрд руб., налоги с доходов, источником которых является налоговый агент (налоги с заработной платы) составляют 2 879 млрд руб. (95,4%) (Казначейство России). Налоги от остальных видов доходов — от продажи имущества, дивиденды, предпринимательской деятельности, нотариусов и пр. незначительны, и составляют 4,6% (Казначейство России), что контрастирует с показателями развитых экономик.

Основные плательщики НДФЛ — налоговые агенты — крупные и средние предприятия, бюджетные учреждения. Собираемость низка, и по оценкам экспертов находится на уровне 60–65%. Доля НДФЛ в консолидированном бюджете РФ составляет  $3\,018 / 28\,182 = 10,7\%$  (2016 г.). Поступления подоходного налога в консолидированном бюджете развитых стран значительно выше: в США он дает около 35%, Великобритании и Германии — около 25–30%, Франции — около 15% [12].

Низкие ставки налога на прибыль и НДФЛ не дают возможности маневрировать при предоставлении налоговых льгот, не позволяют стимулировать инвестиции и поддерживать приоритетные отрасли без ущерба бюджету.

Плоская шкала НДФЛ, низкая ставка налога на прибыль, широкое применение спецрежимов налогообложения вкупе с проблемами НДС привели к тому, что наша налоговая система оказалась перевернутой — значительное налоговое бремя несут бедные, низкооплачиваемые слои населения, тогда как богатые граждане пользуются разными налоговыми привилегиями и льготами. Это провоцирует массовое уклонение от налогообложения, при этом работники и работодатели проявляют солидарность.

Перечисление НДФЛ и налога на прибыль в бюджеты регионов и муниципалитетов регистрации предприятий, а также непродуманное распределение доходов и

расходов бюджетов порождает бюджетное неравенство [11].

Необоснованно отменена инвестиционная льгота по налогу на прибыль для микро- и малых предприятий, широко применяется прямая финансовая бюджетная поддержка хозяйствующих субъектов, в основном крупных предприятий, что разрушает добросовестную конкуренцию и способствует коррупции.

*Имущественные налоги по кадастровой стоимости.* В последние годы произошли изменения в сфере налогообложения земельных участков (гл. 31 НК РФ «Земельный налог») и имущества физических лиц (гл. 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц») в русле международных практик: налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков и недвижимости, имеются значительные вычеты. При этом налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

В отличие от налоговых систем развитых стран российской особенностью является наличие налога на движимое имущество (станки, оборудование и пр.). Кроме того, основной вклад в имущественные налоги вносят юридические лица — крупные предприятия. Имущественные налоги незначительны, они составили в 2016 г. 1 117 млрд руб., их доля в доходах консолидированного бюджета  $1\,117 / 28\,182 = 3,97\%$  (Казначейство России).

*Взносы в социальные фонды.* В России взносы в социальные фонды оплачивает работодатель за работников, индивидуальные предприниматели, нотариусы, адвокаты и пр. — за себя. Негосударственные фонды развиты слабо. За рубежом порядок и условия уплаты взносов в разных странах характеризуются довольно существенными различиями, практикуется обязательная уплата страховых взносов самими работниками из личного заработка и работодателями, причем размер

страховых взносов работодателями в большинстве развитых стран превышает размер страховых взносов, уплачиваемых непосредственно работниками.

Перечисление взносов в социальные фонды (и НДФЛ) за работников по найму работодателем установилось в России исторически, этот механизм работает. Страны ОЭСР, за исключением Франции и Швейцарии, также идут по этому пути.

Собираемость взносов в социальные фонды низка, и по оценкам экспертов находится на уровне 60—65%, как и НДФЛ. Основными плательщиками являются крупные и средние предприятия, бюджетные учреждения. Взносы в социальные фонды составили в 2016 г. 6 326 млрд руб., их доля в доходах консолидированного бюджета  $6\,326 / 28\,182 = 22,5\%$  (Казначейство России).

*Налоги на пользование природными ресурсами* представлены в основном налогами на добычу полезных ископаемых, главным образом нефти и газ. Они составили в 2016 г. 2 952 млрд руб. В отличие от аналогичных налогов большинства развитых стран они значительны, их доля в доходах консолидированного бюджета  $2\,952 / 28\,182 = 10,5\%$  (Казначейство России).

Акцизы составили в 2016 г. 1 356 млрд руб., их доля в доходах консолидированного бюджета  $1\,356 / 28\,182 = 4,8\%$  (Казначейство России).

*Пошлины* в основном представлены вывозными таможенными пошлинами на сырую нефть, природный газ, продукты нефтепереработки и ввозными таможенными пошлинами (иные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие), уплаченные в соответствии с Приложением № 5 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014. (составили в 2016 г. 2 606 млрд руб.). С учетом суммы государственной пошлины — 133 млрд руб., всего поступило пошлин 2 739 млрд руб., или  $2\,739 / 28\,182 = 9,7\%$  доходов консолидированного бюджета (Казначейство России).

## **Налогоплательщики. Уровень налогообложения в России и за рубежом**

В настоящее время в стране зарегистрированы 5,8 млн субъектов предпринимательской деятельности. Согласно данным Росстата, треть из них не ведут финансово-хозяйственную деятельность. Оборот предприятий в 2015 г. составил 142 трлн руб., причем на долю 52 тыс. крупных и средних предприятий (менее 1% всех зарегистрированных субъектов предпринимательства) приходится 72% совокупного оборота, они обеспечивают более 90% налоговых поступлений в консолидированный бюджет Федерации. (Росстат).

Налоговая нагрузка на бизнес и граждан в России низка (по данным Росстата 32—34% от ВВП, без учета нефтегазовых налогов 23%), и находится на уровне, свойственном развивающимся странам [12]. Абсолютное большинство поступлений в бюджет обеспечивает крупный бизнес, поэтому налоговая система изначально строится исходя из интересов крупного бизнеса. Поступления от МСП незначительны, по оценкам экспертов и Росстата налоговая нагрузка на МСП в пределах 7—8% (с учетом взносов в социальные фонды). Налоговый кодекс РФ не содержит даже упоминания о субъектах малого предпринимательства. Налогообложение физических лиц происходит незаметно благодаря косвенным налогам (НДС, акцизы) и перечислению НДФЛ налоговым агентом. Это касается и взносов в социальные фонды. Прямые налоги для физических лиц незначительны из-за низкой стоимости имущества, а также крайне низких ставок имущественных налогов.

При этом имеет место неопределенность в статистике налоговой нагрузки на предприятия и граждан из-за несовершенства понятийного аппарата. Значительна доля косвенных налогов, которые уплачивают конечные потребители, в основном физические лица, а вносят в бюджет предприятия, что вводит в заблуждение даже

специалистов в области налогообложения. Представляется, НДФЛ и косвенные налоги — НДС и акцизы, не следует включать в расчет налоговой нагрузки предприятий, так как предприятие уплачивает НДФЛ из средств работников, а не из собственных денежных средств (налоговый агент), реальными плательщиками косвенных налогов (НДС и акцизы) являются конечные потребители. Для полноты оценки налоговой нагрузки целесообразно их включать в данные об уплаченных налогах справочно, что дало бы не только достоверную информацию об уплаченных НДС и НДФЛ, но и общую картину финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

В отличие от западных стран в России не предусмотрена прогрессивная шкала налогообложения прибыли предприятий и доходов физических лиц, отсутствуют особенности налогообложения средних предприятий, отсутствует льготный режим налогообложения для малых предприятий в производственной сфере, наоборот, созданы барьеры, тормозящие их рост.

## **Проблемы, порожденные низким качеством налогового регулирования**

### ***Теневая экономика и депрессивный малый бизнес***

В настоящее время в стране действует около 32 тыс. крупных и 20 тыс. средних предприятий, которые обеспечивают более 90% поступлений в консолидированный бюджет Федерации. Отчетность в этих предприятиях налажена удовлетворительно, нарушения налогового законодательства связаны с трансфертным ценообразованием, сокрытием доходов в офшорах, налоговой оптимизацией и т.д. Наведение порядка в сфере налогообложения крупных и средних предприятий проблема не только налоговых органов, она требует и воли властей, то есть это задача больше политическая.

В отношении 5,8 млн субъектов МСП нужны сложные механизмы налогового регулирования

и контроля, усовершенствование законодательства, не только налогового, но и гражданского, уголовного и т.д. Из-за недостатков налоговой системы в России легально могут существовать только субъекты МСП, ориентированные на розничную торговлю и оказание услуг населению, которых около трети от числа действующих предприятий и ИП. Для них существуют специальные налоговые режимы с минимумом налогов, незначительными взносами в социальные фонды.

Не созданы условия, чтобы микропредприятия выросли до малого, малые до среднего и т.д., нет льготного режима налогообложения микропредприятий производственной сферы. В результате количество крупных и средних предприятий неуклонно сокращается: в 2005 г. их было 99 тыс., в 2017 г. — 52 тыс. (Росстат), значительное количество предпринимателей находятся в тени или полутени, что подтверждается низким уровнем собираемости НДФЛ и взносов в социальные фонды. Так, по данным ПФР в 2015 г. страховые взносы на ОПС отчислялись за 58 млн застрахованных лиц, из них за 10 млн поступили символические суммы. Что означает, по крайней мере 10—15 млн чел. получают часть зарплаты в конвертах. Если учесть, что в стране 78 млн чел. экономически активного населения, еще до 20 млн человек заняты в теневом секторе.

### **Бедность и неравенство граждан**

Низкий уровень поступлений в бюджет и во внебюджетные фонды является основной причиной низких пенсий и пособий, низкой зарплаты значительной части работников бюджетных учреждений, что порождает массовую бедность и низкую покупательную способность значительной части населения. В то же время низкие ставки НДФЛ и налога на прибыль способствуют обогащению отдельных людей, тем самым создается социальная напряженность в обществе.

При этом у правительства есть возможность за короткое время ощутимо облегчить положение

самых бедных граждан, путем отказа от плоской шкалы налогообложения и введения на первом этапе двухступенчатой шкалы<sup>3</sup>.

### **Диктат государства и крупного бизнеса**

Несовершенство налогового регулирования МСП производственной сферы, отсутствие льготного режима налогообложения, де-факто введенный п. 5 ст. 173 НК РФ налог с оборота по ставке НДС в операциях между крупными предприятиями и микропредприятиями на спецрежимах, делают МСП неконкурентоспособным [9]. Муниципальный и госзаказ, заказы крупных предприятий им не доступны — контрагенты в лице микропредприятий не желательны, так как часть из них на спецрежимах (без НДС), другая часть, которые на ОСНО, — по причине неустойчивости: налоговая служба может насчитать НДС, неуплаченный контрагентами.

### **Отсутствие инвестиций в МСП**

Основная причина низкой инвестиционной активности в МСП — несовершенство налогового законодательства, что делает такие инвестиции крайне рискованными. Поэтому банки не кредитуют, а физлица предпочитают держать свои сбережения в банке, чем инвестировать в бизнес и рисковать. При падающих процентных ставках по банковским вкладам (а вкладов физических лиц только в российских банках 25 трлн руб.) инвестиционная активность граждан могла бы значительно увеличить источники финансирования МСП.

### **Бюджетное неравенство регионов**

На современном этапе развития страны особую актуальность приобретают вопросы совершенствования межбюджетных отношений [7]. Серьезный разрыв в доходах, налоговой базе, уровне жизни и в целом в экономическом развитии регионов ставит сложные задачи регулирования межбюджетных отношений.

<sup>3</sup> Давлетшин Т.Г. Концепция реформирования налоговой системы России. URL: <http://www.deloros.ru/tahir-davletshin-o-koncepcii-reformirovaniya-nalogovoj-sistemy.html>

Собственные доходы бюджетов определяются проводимой налоговой политикой, сбалансированность бюджетов — важный показатель совершенства налогового законодательства страны.

Разрыв по уровню валового регионального продукта между максимальным и минимальным значением составляет 93 раза, по среднедушевому уровню доходов граждан — 5 раз, по объему инвестиций в основной капитал — 208 раз, объему производства товаров и услуг на одного жителя — 75 раз (Росстат). Поступления в консолидированный бюджет России от Москвы — 2 479 млрд руб. — в 670 раз больше платежей от Ингушетии — 3,65 млрд руб. (Казначейство России).

По уровню финансовой обеспеченности, равного доступа граждан России к гарантированному уровню государственных и муниципальных услуг разрыв между наиболее и наименее обеспеченными регионами до предоставления финансовой поддержки в виде дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Федерации составлял в 2017 г. почти 13,5 раза, после — 4 раза<sup>4</sup>.

В половине регионов долговая нагрузка составляет более 60% собственных доходов, растет число наиболее проблемных регионов, в которых отношение госдолга к налоговым и неналоговым доходам бюджета превышает 100%. Таких регионов с каждым годом становится все больше: по итогам 2013 г. их было семь, по итогам 2014 г. — 10, по итогам 2015 г. — уже 14.

В последние годы темпы роста НДС и налога на прибыль, которые составляют основу региональных бюджетов, значительно ниже темпов инфляции, поэтому даже для сохранения достигнутого уровня социальных расходов требуются все большие суммы. В то же время расходы региональных бюджетов не

снижаются — более того, правительство регулярно добавляет к ним новые обязательства. В этом ключе представляется целесообразным переложение бюджетных затрат на финансирование услуг, оказываемых в соответствии с федеральными стандартами, главными из которых являются здравоохранение и образование, на федеральный бюджет. В данной конструкции претерпит изменения и распределение налога на прибыль между регионами и федеральным центром, например, в пропорции 10/10 (в настоящее время 17/3), что позволит сократить количество дотационных регионов, а также обеспечит развитие регионов на основе собственной налоговой базы.

На заседании президиума Государственного совета 22 сентября 2017 г. Президент РФ В. Путин заявил о необходимости реструктуризировать долги субъектов Федерации, которые достигли 2,3 трлн руб. Очевидно, реструктуризация — акт переноса долгового бремени на более поздний срок, не решение проблемы дефицита бюджетов депрессивных регионов, которых большинство. Эта мера не избавляет от несостоятельности региональных экономик, но дает время для принятия кардинальных решений.

Распределение между бюджетами — задача важная, но первостепенной является создание налоговой системы, позволяющей микропредприятию вырасти до малого, малому — до среднего, а среднему до крупного бизнеса. К настоящему времени такая налоговая система не создана, имеющаяся имеет недостатки и недоработки как на методологическом уровне, так и на концептуальном, требует модернизации и реформирования.

### **Цифровизация экономики**

Несовершенство налогового законодательства делает невозможным цифровизацию экономики, в особенности бухгалтерской отчетности для массового налогоплательщика. В век информационных технологий

<sup>4</sup> Ерошкина Л. Минфин РФ планирует сокращать разрыв между бедными и богатыми регионами // Известия. URL: <https://iz.ru/653286/alina-evstigneeva/minfin-ne-ostavil-regiony>

предприниматели жалуются на сложность и большой объем отчетности. Казалось бы, имеются всем доступные бухгалтерские программы, которые разработаны с учетом специфики любого бизнеса, налажена связь с налоговыми органами по криптоканалам. Однако при несовершенстве налогового законодательства и массовых его нарушениях бухгалтерский отчет без вмешательства человека приводит к драматическим для предприятия последствиям: предприятие, отчитывающееся перед налоговыми органами в соответствии с законодательством, становится неконкурентным с теми, кто оптимизирует налоги. Поэтому переход на цифровые технологии отчетности возможен только при совершенном налоговом законодательстве, в рамках которого отчет может подготовить и сдать даже компьютер.

Описанные проблемы налоговой системы могли быть решены путем адаптации используемых инструментов налоговой политики к современным условиям российской экономики перманентно, однако не было уделено достаточного внимания усовершенствованию НК РФ в первые 10–15 лет его действия. Всевозрастающие цены на нефть и избыток денег в бюджете благодаря нефтедолларам отодвигали отладку налоговой системы. Бизнес, особенно малый, в целом развивался на фоне игнорирования налогового законодательства, уклонение от налогообложения стало нормой. Первый кризис 2008 г. показал зыбкость этой позиции, после чего занялись обсуждением налоговой проблемы, однако системной работы в этом направлении не ведется.

Кризис и спад производства 2014 г. обнажили проблемы. В настоящее время пришло понимание того, что отдельные изменения не дадут желаемых результатов: в стране назрела необходимость системной налоговой реформы, влекущей за собой кардинальные перемены в налоговой системе и налоговой политике государства, целью которой является принципиальное преобразование финансовой и социально-экономической политики страны.

## Налоговые инициативы правительства

О необходимости налоговой реформы заявляют как правительственные чиновники, так и ученые и представители бизнеса. При этом правительство анонсирует несистемные и противоречивые планы изменений налогового законодательства, отсутствует стратегия налоговых преобразований.

В настоящее время правительство России рассматривает идею по увеличению ставки НДС и снижению страховых взносов в социальные фонды, что, по мнению некоторых экспертов, позволит вывести зарплаты из тени. Снижение ставки страховых взносов до 22% (в настоящее время стандартный тариф страховых взносов составляет 30%) для федерального бюджета может быть нейтральным, при условии повышения налога на добавленную стоимость (НДС) до 22% (сейчас 18%). Также предлагается унифицировать ставку страховых взносов, то есть ликвидировать порог, с превышения которого в настоящее время взимаются дополнительные 10% страховых взносов в Пенсионный фонд, что де-факто предполагает отказ от регрессивного налогообложения доходов физических лиц. Маневр также предполагает реформу пенсионной системы: базовая пенсия будет выплачиваться из федерального бюджета. Правительство еще не утвердило параметры маневра, могут быть другие ставки, говорил министр финансов Антон Силуанов, однако сам маневр под названием «22/22» вошел в комплексный план действий правительства на 2017–2025 гг.

Мнение автора по налоговому маневру «22/22» состоит в том, что изменение ставок не даст желаемого результата. Первоочередной задачей является реформа НДС, гармонизация налоговых режимов, отмена п. 5 ст. 173 НК РФ и ограничение специальных налоговых режимов, без которой невозможно развитие МСП, где сосредоточен потенциал роста экономики, в том числе налоговых поступлений. Реформа НДС при существующей ставке может увеличить поступления НДСФЛ и социальных взносов на

2 трлн руб. благодаря выходу организаций из тени<sup>5</sup>.

По итогам Петербургского международного экономического форума-2015 (ПМЭФ-2015), проходившего 18—20 июня 2015 г. Президент В. Путин поручил проработать вопрос и представить предложения о внесении в законодательство изменений, направленных на встраивание налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, в цепочку плательщиков налога на добавленную стоимость в целях обеспечения их беспрепятственного участия в хозяйственных отношениях с налогоплательщиками, признаваемыми плательщиками налога на добавленную стоимость. Срок — 1 сентября 2015 г., однако в этом направлении ничего не сделано.

По мнению заместителя министра финансов РФ И. Трунина, использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний, которые применяют специальные налоговые режимы<sup>6</sup>. Это нововведение восстановило бы нейтральность НДС для налогоплательщиков на ОСНО, несколько ослабило налоговое бремя для налогоплательщиков на специальных налоговых режимах — вместо налога с оборота (выручки) вводится НДС, что всегда меньше. Но в связи с переходом на расчет налога на имущество по кадастровой стоимости, стандартными взносами в социальные фонды, вовлечение налогоплательщиков, применяющих спецрежимы, в НДС-оборот не согласуется с основной идеей введения специальных налоговых режимов — создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности предприятий: де-факто при введении таких новшеств налогоплательщик на специальном налоговом режиме облагается налогами на том же

уровне, при том же объеме отчетности, что и на ОСНО.

Следующее поручение Президента В. Путина по итогам ПМЭФ-2015 касается льгот по налогу на прибыль. Правительству поручается проработать вопрос о налоговой льготе на сумму капитальных вложений в модернизацию промышленным предприятиям. Предлагается ввести общую инвестиционную льготу для всех компаний, вкладывающихся в модернизацию, заявил премьер-министр Д.А. Медведев в ходе отчета правительства за 2016 г. в Государственной Думе, состоявшемся 19 апреля 2017 г. Компании, направляющие деньги на реконструкцию, модернизацию производства, высокотехнологичное оборудование, могут рассчитывать на сокращение налога на прибыль до 5%.

Предложение Д. Медведева «5%», в отличие от «22/22» А. Силуанова, не актуальное в принципе. Согласно данным ФНС с 2006 по 2015 г. рентабельность проданных товаров, работ, услуг по экономике упала с 14% до 9,3, рентабельность активов организаций — с 9,3 до 5%. В машиностроении, высокотехнологичных отраслях и отраслях, традиционно занятых МСП, рентабельность крайне низка. Поэтому предложение премьер-министра «5%» выгодно в основном для сырьевых отраслей с высокой рентабельностью и неактуально для большинства отраслей и предпринимателей. При этом сильно пострадают региональные бюджеты: сборы налога на прибыль в консолидированный бюджет составили в 2016 г. 2 678 млрд руб., в том числе в федеральный бюджет — 473 млрд руб. и в региональный бюджет — 2 205 млрд руб.

Кроме того, налог на прибыль в 20% слишком низок для маневра, при этой ставке он не выполняет в полной мере ни фискальную, ни регулирующую, ни стимулирующую, ни распределительную (социальную) функции. Вместе с 13-процентной ставкой НДСФЛ низкая ставка налога на прибыль является основным фактором расслоения общества по доходам,

<sup>5</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование НДС или же налоговый маневр? URL: <https://deloros.ru/reformirovanie-nds-ili-zhe-nalogovyy-manevr.html>

<sup>6</sup> Трунин И.В. Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний. URL: [http://minfin.ru/ru/presscenter/id\\_4=32764](http://minfin.ru/ru/presscenter/id_4=32764)

присвоения значительной части национального богатства узким кругом лиц.

Министр финансов А. Силуанов заявил о подготовке предложений по прогрессивной шкале НДФЛ к 2018 г. В проекте — освободить от уплаты НДФЛ бедных, для покрытия выпадающих доходов повысить ставку. Обсуждаются ставки налога, а о реформе нет речи — НДФЛ как был налогом на фонд заработной платы, так и остается. Во всем мире подоходный налог — налог на доходы домохозяйств, а не налог на фонд заработной платы.

Споры по налогу на движимое имущество, который был временно отменен в конце 2012 г., завершились его возрождением со ставкой 1,1% в 2018 г., а с последующего года — 2,2%. Введение налога на движимое имущество особенно ощутимо для производственных компаний, бизнес называет налог на движимое имущество налогом на модернизацию.

Одна из инициатив правительства — введение статуса самозанятых граждан и попытка их налогообложения можно сказать, потерпела фиаско на старте: зарегистрировались в качестве самозанятых всего около 600 чел. по всей России (Росстат). Положения о самозанятых могут быть внесены в Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства» и (или) выделены в отдельный, новый закон, аналогичный федеральному закону от 07.07.2003 № 112-ФЗ «О личном подсобном хозяйстве». Обязательно потребуются внесение соответствующих изменений и дополнений в НК РФ и в некоторые другие нормативные правовые акты. Отношение автора к проекту самозанятых резко отрицательное: введение режима предпринимательской деятельности с крайне льготным налогообложением в неконтролируемой сфере не может привести к ощутимым результатам. Приоритетом реформ должно быть создание благоприятного режима налогообложения МСП производственной сферы, где заложен огромный потенциал

развития страны и налоговой базы, где трудятся по официальным данным около 7 млн чел., а по неофициальным в два раза больше.

Выступления первых лиц правительства показывает: высокопоставленные чиновники выдвигают несогласованные в ведомствах и научно не проработанные и противоречивые предложения. Например, выдвигается план «22/22» и в то же время обсуждается снижение и установление единой ставки НДС или же объявляется о повышении отчислений в социальные фонды до 30,8% (с 2019 г. страховые взносы в ФОМС вырастут на 0,8 п.п. до 5,9%, то есть общая ставка социальных взносов возрастет до 30,8%). Возможно, правительство намерено ограничиться увеличением ставок собираемых налогов (НДС, акцизы) и уменьшением ставок труднособираемых (социальные фонды), урезать доходы граждан и регионов в пользу федерального центра и корпораций. Из последних новостей следует, что правительство может посоветовать Президенту РФ В. Путину сохранить действующую налоговую систему<sup>7</sup>. По мнению некоторых экспертов, бизнесу и экономике хорошо и так, что верно в отношении крупного бизнеса.

В то же время в стране весьма успешно идут реформы имущественных налогов: налог на землю, налог на имущество. Реформа уже затронула более половины российских регионов.

В нефтяной отрасли планируется завершение налогового маневра в 2018 г. (повышение НДС и снижение экспортных пошлин) и переход части месторождений с НДС на новый налог, который зависит от дохода — налог на добавленный доход (НДД).

Одним из важных решений в области налоговой политики выступает появление в законодательстве о налогах и сборах

<sup>7</sup> Правительство может посоветовать Путину сохранить налоговую систему // Ведомости.  
URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2017/11/03/740446-pravitelstvo-putinu-nalogovuyu>

возможности создавать консолидированные группы налогоплательщиков (КГН) [13].

Идет совершенствование налогового администрирования на основе дальнейшего расширения применения электронного документооборота и контроля. Успешно действует информационная система «Налог-3», внедряются автоматизированная система контроля НДС-2, новое поколение контрольно-кассовой техники (online кассы), ЕГАИС и прочие IT-технологии контроля.

Предполагается синхронизация работы программы АСК НДС с базами таможенной службы, Банка России и Росфинмониторинга. В 2018 г. планируется объединение налоговой и таможенной служб, что позволит улучшить администрирование налоговых и таможенных платежей.

Однако излишний контроль при несовершенстве законодательства привел к падению предпринимательской активности, хотя налоговая служба не видит миллионов предпринимателей, которые работают без регистрации. Возможно, необходимо возродить институт налоговой полиции, упраздненный в 2003 г.

Также в планах озвучены упорядочение льгот, повышение их адресности, отказ от неэффективных.

Однако описанные предложения правительства по изменениям в налоговой системе нельзя назвать ее реформой, это скорее текущее усовершенствование сложившейся ситуации и реформы отдельных налогов.

### Реформирование системы налогов

Налоговая система России — молодая, имеет недостатки и недоработки как на методологическом уровне, так и на концептуальном, в настоящее время она не может служить экономическому развитию, является одним из существенных факторов, способствующих экономическому спаду и стагнации.

Благодаря недостаткам гл. 21 НК РФ в стране параллельно действуют две кардинально

отличающиеся системы налогообложения — с НДС и без, отношения между которыми не гармонизированы<sup>8</sup> [5]. Это положение является губительным для налоговой системы, а также всей экономики страны. Более половины хозяйствующих субъектов выбрали спецрежимы, что порождает спрос на услуги обналачивающих и транзитных фирм-однодневок, которые являются связующим звеном между этими системами. По данным ФНС, количество предприятий с признаками однодневки в 2015 г. составило около 1 млн ед.<sup>9</sup>.

Основные задачи предстоящей налоговой реформы — создание единой цельной налоговой системы на основе гармонизации налоговых режимов, усовершенствование действующих налогов с учетом лучших мировых практик и национальных особенностей, разработка и введение в НК РФ недостающих налогов и налоговых режимов.

Главным звеном реформы является реформа НДС: от НДС к НТУ.

Единственный налог в системе налогов России, по которому нет общепринятого понимания — НДС, хотя он является основным налогом, краеугольным камнем налоговой системы.

НДС был введен в налоговую систему России с 1992 г. Законом РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». По смыслу Закон от 1991 г. вводит налог на добавленную стоимость, но к концу его существования (то есть к 2000 г.) в результате множества изменений он де-факто превратился в налог на потребление, или же налог на товары и услуги (НТУ). Основным шагом в этом направлении — постановление Правительства РФ от 29.07.1996 № 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость». В этом

<sup>8</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

<sup>9</sup> Сенаторова О. Как эволюционировали фирмы-однодневки // *Ведомости*. URL: <https://www.vedomosti.ru/management/articles/2017/03/01/679442-kak-evolyutsionirovali-firmi-odnodnevki>

постановлении нет даже упоминания о добавленной стоимости, им для расчета налога окончательно установлен зачетный метод по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system), что является основным признаком введения налога на конечное потребление.

Таким образом, были все предпосылки издать в 2000 г. вполне совершенную гл. 21 НК РФ.

Предложенная автором Концепция реформирования НДС предусматривает следующие нововведения в НК РФ [5]:

- определение НДС в российском законодательстве как НТУ — налога на товары и услуги, каковым де-факто является российский НДС согласно гл. 21 НК РФ;
  - установление объектом налогообложения непредпринимательское конечное потребление физических и юридических лиц (или же непредпринимательские покупки);
  - определение (установление) в НК РФ методики расчета — зачетный метод по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system);
  - определение экономического и правового смысла счета-фактуры;
  - гармонизацию общей системы налогообложения и специальных налоговых режимов, важным элементом которой является отмена п. 5 ст. 173, вводящего налог с оборота во взаимоотношениях предприятий на ОСНО и спецрежимах;
  - введение режима реального освобождения от НДС (НТУ) микропредприятий производственной сферы в рамках общей системы налогообложения (возможно, в рамках ст. 145 НК РФ с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ);
  - значительное ограничение спецрежимов, сокращение предельного дохода для работы на УСН и введение такого порога для ЕСХН, коренное реформирование ЕСХН;
- полный запрет применения спецрежимов в оптовой торговле.

Остановимся более подробно на режиме освобождения от НДС. Освобождение от НДС на специальных налоговых режимах УСН и ЕСХН без учета особенностей формирования финансовых потоков и интересов контрагентов, привело не к льготным и/или облегченным условиям налогообложения, а введению де-факто налога с оборота со ставкой 18% (10%) для микропредприятий производственной сферы, что значительно ухудшило их положение. Согласно п. 5 ст. 173 предприятие на спецрежиме в случае выставления счета-фактуры с выделенным НДС, должно уплатить в бюджет всю полученную сумму НДС. А если освобожденец не выставляет счет-фактуру, тогда эту сумму должен будет уплатить в бюджет покупатель, таким образом, обязанность уплаты налога перелagается на контрагента, что нарушает нейтральность НДС. Очевидно, что п. 5 ст. 173 НК РФ должен быть отменен незамедлительно, но необходимо иметь ввиду, что НДС — косвенный налог на потребление, фактически речь идет о бюджетных средствах, уплаченных (или уплачиваемых в будущем) конечными потребителями в качестве налога, или же возмещаемых из федерального бюджета (в случае с инвестициями и 0% ставкой НДС). Реальный статус налогоплательщика НДС по всей цепочке продвижения товаров (работ, услуг) к потребителю — статус налогового агента. В связи с этим необходим особый подход к освобождению от косвенных налогов, в том числе НДС, так как освобождение от НДС является косвенным бюджетным финансированием.

Отмена п. 5 ст. 173 НК РФ и реальное освобождение от НДС определенных категорий налогоплательщиков возможно только при значительном уменьшении предельного дохода работы на спецрежимах. В результате многочисленных поправок в НК РФ, предельное значение дохода, при котором обязателен переход на ОСНО составляет 150 млн руб., то есть более 2 млн

евро (в развитых экономиках 25—75 тыс. евро). Необходимо ограничить применение спецрежимов, уменьшить порог работы на них по крайней мере в 10—20 раз (возможно, для розничной торговли и услуг населению можно сделать исключение), оптовая торговля должна быть исключена из списка освобожденных НДС (НТУ).

Необходимо вменить в обязанность поставщиков на спецрежимах (кроме предприятий розничной торговли и услуг населению) выписывать и вести учет счетов-фактур, и вести учет сумм освобождения.

### Реформирование налога на прибыль

Что касается налога на прибыль, необходимо вернуться к прошлому. До введения в действие НК РФ в 2002 г. компании получали вычет на суммы капитальных вложений из налоговой базы в размере до 50%, ставка налога на прибыль составляла 35%. При этом инвестиционная льгота была прозрачна и продуманна, стимулировала предприятия на инвестиции. В 2002 г. было принято решение снижать ставку налога на прибыль с 35% до 24% с одновременной отменой инвестиционной льготы, а затем и до 20%. Предполагалось, что низкая ставка налога на прибыль увеличит ликвидность для инвестиций, стимулирует модернизацию производства. Причина низкой рентабельности кроется не в налоговой сфере, хотя совершенное налоговое законодательство — одно из важных условий для роста инвестиций, а в общеэкономической ситуации, вынуждающей предприятия работать с низкой рентабельностью. Низкая рентабельность — следствие готовности бизнеса работать за низкое вознаграждение, продержаться в периоды падающего спроса. Немаловажную роль играют диктат монополий и господдержка крупных и средних предприятий.

Согласно данным ФНС<sup>10</sup> с 2006 по 2015 г. рентабельность проданных товаров, работ,

услуг по экономике упала с 14 до 9,3%, рентабельность активов организаций с 9,3 до 5%. Таким образом, собственных источников финансирования инвестиций и стимулов для инвестиционной деятельности становится все меньше. В выгодном положении — добыча полезных ископаемых (26,8%), химическое производство (33%). В машиностроении, высокотехнологичных отраслях, и отраслях, традиционно занятых МСП, рентабельность крайне низка. При рентабельности 0—5% нет собственных источников на инвестиции, какая бы ни была ставка налога на прибыль, тем более, если предприятие модернизирует производство (а это делается за кредитные деньги), у него и так прибыли нет из-за высокого банковского процента.

Для увеличения регулирующей функции налога на прибыль необходимо поднять ставку налога на прибыль до 34—36%, как и во всем мире, а распределение между федеральным и региональным бюджетами сделать 50/50. При этом у правительства появятся значительные рычаги для стимулирования инвестиций путем предоставления налоговых льгот в приоритетных отраслях экономики, а также МСП.

При таких условиях не будет значительных потерь в бюджетах регионов, если льготы по налогу на прибыль для крупного бизнеса будут предоставлены за счет федеральной части налога, а малого и среднего — за счет регионального.

### Реформирование НДФЛ

НДФЛ — первый по значению налог для бюджета регионов и муниципалитетов, касается абсолютно всех граждан России.

В отличие от НДС подходящий налог имеет многовековую практику применения во всем мире, хорошо изучен теоретически. НК РФ установил этот налог в самом примитивном виде, который применяется только в самых отсталых экономиках. Российский НДФЛ — налог на фонд заработной платы со ставкой 13%, перечисляемый в бюджеты региона и

<sup>10</sup> Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности. URL: [https://www.nalog.ru/tm77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/tm77/taxation/reference_work/conception_vnp/)

муниципального образования, где зарегистрировано предприятие.

Теоретические основы налогов на доходы граждан изучены в трудах классиков экономической науки, среди которых А. Смит, Э. Энгель, А. Вагнер, Дж.М. Кейнс [14–17]. Аргументы в пользу прогрессивного подоходного налога известны еще с XVIII–XIX вв. Во-первых, прогрессивный налог позволяет реализовать принцип социальной справедливости, провозглашенный А. Смитом еще в XVIII в. и утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами в соответствии с их доходами: «Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства» [14].

Во-вторых, прогрессивное налогообложение обосновывается законом, полученным эмпирически немецким статистиком Э. Энгелем в конце XIX в. и носящим его имя [15]. Одно из четырех положений этого закона гласит: чем больше доход индивидуума, тем меньшая его доля расходуется на поддержание его жизнеобеспечения. Следовательно, с ростом дохода индивидуума уменьшается не только ценность (предельная полезность) для него одной денежной единицы (рубля, доллара и т.п.), но и предельная полезность 1% дохода.

Идея подоходного налога — обеспечение равнонапряженности налогообложения на основе прямого определения доходов плательщика. Равномерность обложения граждан в соответствии с законом Э. Энгеля означает, что доля дохода, взимаемая в бюджет, должна увеличиваться с ростом дохода, то есть подоходный налог должен быть прогрессивным. Очень ярко эту мысль отразил известный немецкий экономист второй половины XIX в. А. Вагнер: «Как бы ни был велик произвол в числовых определениях прогрессивных налогов, он все-таки меньше, нежели тот произвол,

который влечет за собой пропорциональное обложение, совершенно забывающее о различных степенях давления налогов на плательщиков и о различии в их хозяйственных силах» [16].

В-третьих, прогрессивный подоходный налог играет роль автоматического (встроенного) стабилизатора в системе антициклического регулирования. Проблемы налоговой системы России не в высоких ставках налогов, наоборот, в низких ставках налога на прибыль и НДФЛ, которые не отвечают требованиям ни социальной справедливости, ни пополнения бюджета в условиях падающих цен на энергоресурсы. Налоги должны играть в системе государственного регулирования важнейшую роль. Высокие налоги стимулируют экономическую активность, влияют на сбалансированность в экономике, являясь «встроенными механизмами гибкости» [17]. Действие стабилизатора основано на прогрессивном изъятии быстро возрастающих доходов в периоды подъемов экономической конъюнктуры и прогрессивного снижения ставок в периоды спада независимо от текущих решений правительства.

В-четвертых, прогрессивный налог выполняет перераспределительную функцию, уменьшает дифференциацию доходов граждан.

Перечисление НДФЛ и налога на прибыль в бюджеты регионов и муниципалитетов регистрации предприятий, а также непродуманное распределение бюджетных доходов и расходов порождает бюджетное неравенство.

Таким образом, для того, чтобы НДФЛ выполнял свои фискальные, социальные, политические функции, необходимы следующие шаги в его реформировании:

– отказаться от пропорционального обложения и перейти на прогрессивную шкалу в зависимости от размера дохода гражданина, возможно, на первом этапе на двухступенчатую;

- перечислять НДФЛ в бюджет региона (муниципалитета) постоянного проживания гражданина и/или его семьи;
- постепенно перейти на налогообложение доходов граждан и домохозяйств с учетом необлагаемого минимума (с вариацией по регионам), семейных обстоятельств, иждивенцев и др.;
- разделить предпринимательский налог индивидуального предпринимателя, который, возможно, облагается по льготной ставке, и налог на доходы предпринимателя как физического лица, который идет на собственные нужды (потребление и накопление) и должен облагаться по стандартной ставке.

Что касается прогрессивной шкалы НДФЛ, на первом этапе предлагается ставка 0% для доходов ниже прожиточного минимума в регионе, плюс столько же на каждого иждивенца, доходы выше прожиточного минимума обложить по ставке 18% (не ниже ставки НДС), то есть появится двухступенчатая шкала. При таких ставках поступления в бюджет НДФЛ снизятся, но незначительно<sup>11</sup>.

Двухступенчатая шкала не приведет к росту поступлений НДФЛ, а окажет воздействие на экономику через перераспределение доходов и увеличение спроса на отечественные товары со стороны граждан с низкими доходами, что заметно улучшит их материальное положение. Граждане с доходами ниже 35 тыс. руб. почувствуют уменьшение налога: при месячном доходе в 10 тыс. руб. его доход увеличится на 1,3 тыс. руб., что весьма значительно. При доходе 80 тыс. руб. налог увеличится на 2 тыс. руб., что незначительно отразится на их доходах.

Реформа НДС и НДФЛ выведет из тени 10–15 млн предпринимателей и их работников,

которые будут платить незначительную сумму НДФЛ (заработная плата большинства новообращенных вряд ли будет высокой, нулевая ставка НДФЛ при доходах ниже прожиточного минимума в данном случае даст минимум налога) и значительную сумму в социальные фонды. Необходимо отметить, что намерения правительства увеличить ставку НДС до 22% непродуктивны: это может повысить поступления НДС на 20%, что составляет примерно 900 млрд руб., но привести к еще большей стагнации и уходу в тень МСП, падению социальных фондов<sup>12</sup>. А реформирование НДС при той же ставке вкупе с реформированием НДФЛ приведут к росту НДФЛ и соцвзносов на 1,5–2 трлн руб. при более благоприятных налоговых режимах<sup>13</sup>.

### Новые налоги и налоговые режимы

Основы российской налоговой системы были сформированы с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики, но без достаточного учета специфики экономических, социальных и политических условий России, ее исторического развития. Традиции и менталитет населения обуславливают отличные от западных стандартов формы вовлечения граждан в трудовые и гражданско-правовые отношения, и налоговая система должна учитывать их многообразие. Именно поэтому после принятия НК РФ появились широко распространенные специальные налоговые режимы, которые нацелены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий для отдельных категорий хозяйствующих субъектов либо субъектов отдельных отраслей экономики. Однако кроме системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, другие спецрежимы ориентированы на тех, кто занимается розничной торговлей и оказанием

<sup>11</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование НДФЛ: от налога на заработную плату к налогу на доходы граждан и домохозяйств. URL: <https://deloros.ru/reformirovanie-ndfl-ot-naloga-na-zarabotnuyu-platu-k-nalogu-na-dohody-grazhdan-i-domohozhajstv.html>

<sup>12</sup> Давлетшин Т.Г. Собираемость НДС. Методологические аспекты // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 2. С. 64–77.

<sup>13</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование НДФЛ: от налога на заработную плату к налогу на доходы граждан и домохозяйств. URL: <https://deloros.ru/reformirovanie-ndfl-ot-naloga-na-zarabotnuyu-platu-k-nalogu-na-dohody-grazhdan-i-domohozhajstv.html>

услуг населению, в российском налоговом законодательстве нет льготного режима налогообложения для малых предприятий производственной сферы и услуг в приоритетных отраслях.

Предлагается создать режим реального освобождения от НДС в рамках ОСНО путем модернизации ст. 145 НК РФ с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ<sup>14</sup>: предприятие ведет учет НДС (НТУ), но освобождено от его уплаты в бюджет до достижения предельного значения дохода, установленного законодателем (в настоящее время 2 млн руб. в квартал), налоговый контроль осуществляется в связке с перечислениями НДС и взносов в социальные фонды. Льгота продолжает действовать до достижения верхнего порога малого предприятия, для средних предприятий такая льгота не предусмотрена. Нововведение сделает ОСНО привлекательной для всех налогоплательщиков, находящихся в начале и середине цепочки продвижения товаров (работ, услуг) от производителей к конечному потребителю.

*Система налогообложения трудовых артелей.* Одной из самых распространенных форм объединения граждан с целью достичь экономического результата в дореволюционной России, были трудовые артели. В законодательстве Российской империи их деятельность регулировалась положением о Трудовых артелях от 01.06.1902. По закону под трудовой артелью подразумевалось товарищество, образовавшееся для производства определенных работ или промыслов, а также для отправления служб и должностей, личным трудом участников, за общий их счет и с круговой порукой.

Всероссийский центральный исполнительный комитет и Совет народных комиссаров РСФСР издали Постановление от 30.01.1928 «О трудовых артелях» ст. 1 которого гласит: «Трудовыми артелями являются объединения граждан, ставящие себе целью организацию

совместного выполнения работ личным трудом своих членов в чужом предприятии или хозяйстве. Членами трудовых артелей могут быть лица, достигшие шестнадцатилетнего возраста и не эксплуатирующие наемный труд с целью извлечения прибыли».

Однако Постановлением ЦК КПСС и СМ СССР от 14.04.1956 № 474 «О реорганизации промысловой кооперации» артельные предприятия были «огосударствлены», исключение составляли только мелкие артели бытового обслуживания, художественных промыслов и артели инвалидов. В позднем СССР существовали негласные артели — бригады «шабашников», чьим трудом были построены большинство объектов сельской инфраструктуры, объекты агропромышленного комплекса страны.

В настоящее время миллионы граждан де-факто трудятся в артелях, они создаются для выполнения как разовых (например, строительство объекта, проектирование, НИОКР и т.п.), так и временных (сезонных) работ, однако эти организации зарегистрированы как ООО или ИП, как правило, это фирмы-однодневки.

Необходимо дополнить ст. 50 ГК РФ «Коммерческие и некоммерческие организации» новой организационно-правовой формой юридических лиц — «Трудовые артели», традиционной в России формой ведения трудовой и предпринимательской деятельности. В НК РФ необходим специальный налоговый режим «Налогообложение трудовых артелей» с максимально упрощенной системой отчетности и регистрации по месту их деятельности<sup>15</sup>. Причем необходимо максимально упростить процедуру регистрации трудовых артелей и их ликвидацию, а также налогообложение, добавить гл. 26.6 НК РФ «Система налогообложения трудовых артелей».

<sup>14</sup> Давлетшин Т.Г. Реформирование Главы 21 НК РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

<sup>15</sup> Давлетшин Т.Г. Концепция реформирования налоговой системы России. URL: <http://www.deloros.ru/tahir-davletshin-o-koncepcii-reformirovaniya-nalogovoj-sistemy.html>

Принятые в России организационно-правовые формы юридических лиц не в полной мере учитывают традиции и менталитет народа, реальные формы вовлечения граждан в трудовые и гражданско-правовые отношения, что является одной из важных причин невовлеченности значительной части трудоспособных граждан в налоговые взаимоотношения с государством. В результате миллионы строителей, сезонных работников в сельском и лесном хозяйстве, в других отраслях работают без надлежащего оформления договорных отношений с работодателем, за них не поступают платежи в социальные фонды, они сами находятся в бесправном положении.

Специальный режим налогообложения для микробизнеса в производственной сфере в приоритетных отраслях экономики или же изменения в ОСНО, позволяющие предоставить льготный режим в рамках ОСНО, специальный режим «Налогообложение трудовых артелей», реформирование НДС (первоочередная задача — отмена п. 5 ст. 173 НК РФ), налога на прибыль и НДС/П приведут к приемлемому для подавляющего большинства предпринимателей налоговому законодательству, что выведет из тени миллионы предпринимателей, при этом налоговые поступления будут расти при неизменных ставках налогов.

Реализация указанных преобразований налоговой системы приведут к гармонизации налоговых режимов и разрешению проблемы

налогообложения подавляющего большинства субъектов предпринимательства.

## Выводы

Налоговая система России выполняет свою фискальную роль и в целом удовлетворяет требованиям крупного бизнеса, который и является основным налогоплательщиком. Для микробизнеса введены специальные налоговые режимы, минимизирующие налоговую нагрузку и упрощающие отчетность, которые в целом удовлетворяют предпринимателей в сфере розничной торговли и услуг населению. Однако эти налоговые режимы не гармонизированы, в результате в стране параллельно действуют две налоговые системы: с НДС и без, отношения между которыми не соотнесены. Основная задача налоговой реформы — создание единой, цельной, логически выверенной налоговой системы путем гармонизации налоговых режимов, введения недостающих налогов и налоговых режимов, усовершенствования налогового администрирования, а также внесения сопутствующих изменений в Гражданский и Бюджетный кодексы.

Налоговая реформа приведет к максимальному вовлечению в правовое поле субъектов предпринимательской деятельности, пополнению бюджетов, регулированию межбюджетных отношений, создаст условия для ускоренного социально-экономического развития страны.

**Таблица 1**

Поступления в консолидированный бюджет РФ по видам доходов, их доля в консолидированном бюджете РФ и валовом внутреннем продукте в 2016 г.

**Table 1**

Revenue of the consolidated budget of the Russian Federation by type of income, percentage in the consolidated budget of the Russian Federation and gross domestic product in 2016

Вид дохода	Сумма, млрд руб.	Доля в консолидированном бюджете, %	Доля в ВВП, %
НДС	4 571	16,22	5,32
Налог на прибыль	2 770	9,83	3,22
НДФЛ	3 018	10,71	3,51
Имущественные налоги	1 117	3,97	1,3
Специальные налоговые режимы	490	1,7	0,57
НДПИ	2 952	10,48	3,43
Акцизы	1 356	4,82	1,58
Взносы в социальные фонды	6 326	22,45	7,36
Пошлины	2 739	9,72	3,19
Прочие доходы	2 843	10,09	3,31
<b>Всего</b>	<b>28 182</b>	<b>100</b>	<b>32,79</b>

Источник: разработано автором на основе данных Казначейства РФ

Source: Authoring, based on the Treasury of the Russian Federation data

Таблица 2

Число субъектов малого и среднего предпринимательства по видам экономической деятельности в 2015 г., тыс. ед.

Table 2

The number of SMEs by type of economic activity in 2015, thousand units

Виды деятельности	Всего действующих предприятий		Юридические лица		Индивидуальные предприниматели	
	Число	%	Число	%	Число	%
Сельское хозяйство	136,4	3,84	34,3	0,97	102,1	2,87
Обрабатывающие производства	253	7,12	145,7	4,11	107,3	3,01
Добыча полезных ископаемых	4,4	0,12	3,9	0,11	0,5	0,01
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	10	0,28	9,5	2,7	0,5	0,01
Строительство	228,1	6,42	161,9	4,56	66,2	1,86
Торговля, всего	1 537,6	43,3	528,6	14,89	1 009	28,42
В том числе						
– розничная	983,5	27,7	145,6	4,1	837,9	23,6
– оптовая	416,4	11,73	333,2	9,39	83,2	2,35
– автотранспорт, продажа, ремонт	137,7	3,88	49,8	1,41	87,9	2,48
Гостиницы и рестораны	89,4	2,52	44,5	1,26	44,9	1,26
Транспорт и связь	358,2	10,09	101,4	2,86	256,8	7,24
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	655,5	18,46	347,6	9,79	307,9	8,67
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	174,7	4,92	38,1	1,08	136,6	3,85
Финансовая деятельность	36,9	1,04	18,2	0,52	18,7	0,52
Образование и здравоохранение	62,1	1,75	32,9	0,93	29,2	0,83
Прочие виды деятельности	4,9	0,14	1,9	0,06	3	0,08
<b>Все виды деятельности</b>	<b>3 551,1</b>	<b>100</b>	<b>1 468,5</b>	<b>41,35</b>	<b>2 082,6</b>	<b>58,64</b>

Источник: разработано автором на основе данных Росстата. Результаты сплошного обследования МСП 2015

Source: Authoring, based on the Russian Federal State Statistics Service data. Results of the total survey of SME 2015

### Список литературы

1. Синельников С., Золотарева А., Шкребела Е. и др. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа: монография. М.: ИЭПП, 2000. 1106 с.
2. Казакова М., Кнобель А., Соколов И. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с. URL: [https://www.iepp.ru/files/text/working\\_papers/134.pdf](https://www.iepp.ru/files/text/working_papers/134.pdf)
3. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // Налоговый вестник. 2007. № 7. С. 9—13.
4. Никитин С.М., Глазова Е.С. Налогообложение в развитых странах // Финансовый менеджмент. 2007. № 4. С. 82—92.
5. Давлетшин Т.Г. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // Налоговый вестник. 2015. № 10. С. 64—67.
6. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. 2014. № 4. С. 159—164.

7. Демин А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы правоведения. 2012. № 1. С. 158 – 173.
8. Погорлецкий А.И. Тенденции в индивидуальном подоходном налогообложении в современном мире: вопросы теории и практики // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2014. № 1. С. 105 – 122.  
URL: <http://vestnik.spbu.ru/html14/s05/s05v1/06.pdf>
9. Туфетулов А., Давлетшин Т., Салмина С. Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // Налоговый вестник. 2014. № 10. С. 44 – 50.
10. Аминев С.Х. Налогообложение доходов физических лиц в свете мировой практики // Налоговая политика и практика. 2003. № 7.
11. Горюнов Е.Л., Котликофф Л., Синельников-Мурылев С.Г. Бюджетный разрыв: оценка для России // Вопросы экономики. 2015. № 7. С. 5 – 25.
12. Гурвич Е.Т., Суслина А.Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Финансовый журнал. 2015. № 4. С. 22 – 33.  
URL: [http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2015/4/fm\\_2015\\_4.pdf](http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2015/4/fm_2015_4.pdf)
13. Гараев И.Г. Переход на администрирование налога на прибыль по консолидированной группе как новое направление налоговой политики государства // Финансовое право. 2013. № 2. С. 29 – 32.
14. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2017. 1056 с.  
URL: [https://fictionbook.ru/author/adam\\_smit/issledovanie\\_o\\_prirode\\_i\\_prichinah\\_bogat\\_p\\_n\\_klyukin/read\\_online.html](https://fictionbook.ru/author/adam_smit/issledovanie_o_prirode_i_prichinah_bogat_p_n_klyukin/read_online.html)
15. Engel E. Das Rechnungsbuch der Hausfrau und seine Bedeutung im Wirtschaftsleben der Nation. Volkswirtschaftliche Zeitfragen, 1882, 48 p.
16. Wagner A. Lehrbuch der politischen Oekonomie. Bd. I. Allgemeine oder theoretische Volkswirtschaftslehre. Th. I. Grundlegung. 2. Ausg., Leipzig und Heidelberg, 1879.
17. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, 2012. 204 с.  
URL: <http://socioline.ru/files/5/316/keyns.pdf>

#### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**REFORMING THE RUSSIAN TAX SYSTEM: PROBLEMS AND SOLUTIONS****Takhir G. DAVLETSHIN**

ООО Буровые и Нефтеpromысловые Насосы, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
shentmz@yandex.ru  
ORCID: not available

**Article history:**

Received 27 December 2017  
Received in revised form  
19 January 2018  
Accepted 5 February 2018  
Available online  
27 February 2018

**Abstract**

**Subject** The article examines the main shortcomings of the Russian tax system and prerequisites of the tax reform at the present stage, and analyzes the RF government's tax initiatives.

**Objectives** The article aims to find ways of reforming the tax system into an effective one, stimulating economic growth and ensuring the revenue growth of the budget system, and maximum involvement of business entities in the legal field.

**Methods** For the study, we used the general scientific approaches and methods.

**JEL classification:** H20, H25, H30  
**Results** The article introduces a concept of reforming basic taxes, supplementing the tax system with missing links and proposes a set of measures to reform the tax system.

**Keywords:** tax reform, general taxation system, special tax regime, value added tax, tax regime harmonization  
**Conclusions** The article says it is necessary to conduct a systemic tax reform aimed at bringing the tax system into line with the fundamental principles of taxation, creating a coherent, logically verified tax system, improving tax administration and interbudget relations regulation.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Davletshin T.G. Reforming the Russian Tax System: Problems and Solutions. *Finance and Credit*, 2018, vol. 24, iss. 2, pp. 465 – 488.  
<https://doi.org/10.24891/fc.24.2.465>

**References**

1. Sinel'nikov S., Zolotareva A., Shkrebel'a E. et al. *Problemy nalogovoi sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma: monografiya* [Issues of the Russian fiscal system: theory, experience, reform: a monograph]. Moscow, Gaidar Institute Press Publ., 2000, 1106 p.
2. Kazakova M., Knobel' A., Sokolov I. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* [Quality of VAT administration in OECD countries and Russia. Reform of the Russian system of tax collection]. Moscow, Gaidar Institute Press Publ., 2010, 128 p. URL: [https://www.iep.ru/files/text/working\\_papers/134.pdf](https://www.iep.ru/files/text/working_papers/134.pdf)
3. Gorskii I.V. [Russian tax policy at the beginning of the 21st century]. *Nalogovyi vestnik*, 2007, no. 7, pp. 9–13. (In Russ.)
4. Nikitin S.M., Glazova E.S. [Taxation in developed countries]. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2007, no. 4, pp. 82–92. (In Russ.)
5. Davletshin T.G. [VAT neutrality and harmonization of tax treatment]. *Nalogovyi vestnik*, 2015, no. 10, pp. 64–67. (In Russ.)
6. Shelkunov A.D. [VAT neutrality principle and judicial practice approaches]. *Zakon*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russ.)
7. Demin A.V. [The certainty of taxation as a fundamental principle of the tax law]. *Voprosy pravovedeniya = Issues of Jurisprudence*, 2012, no. 1, pp. 158–173. (In Russ.)

8. Pogorletskii A.I. [Tendencies in the individual income taxation in contemporary world: questions of theory and practice]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo Universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2014, no. 1, pp. 105 – 122.  
URL: <http://vestnik.spbu.ru/html14/s05/s05v1/06.pdf> (In Russ.)
9. Tufetulov A., Davletshin T., Salmina S. [Analysis of special regime impacts on financial results of small business]. *Nalogovyi vestnik*, 2014, no. 10, pp. 44 – 50. (In Russ.)
10. Aminev S.Kh. [Individuals income taxation in the world practice]. *Nalogovaya politika i praktika*, 2003, no. 7. (In Russ.)
11. Goryunov E.L., Kotlikoff L., Sinel'nikov-Murylev S.G. [Fiscal Gap: An Estimate for Russia]. *Voprosy Ekonomiki*, 2015, no. 7, pp. 5 – 25. (In Russ.)
12. Gurvich E.T., Suslina A.L. [Tax collection trends in Russia: macroeconomic approach]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2015, no. 4, pp. 22 – 33.  
URL: [http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2015/4/fm\\_2015\\_4.pdf](http://www.nifi.ru/images/FILES/Journal/Archive/2015/4/fm_2015_4.pdf) (In Russ.)
13. Garaev I.G. [Transition to profit tax administration on the consolidated group as the new direction of a tax policy of the State]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2013, no. 2, pp. 29 – 32. (In Russ.)
14. Smith A. *Issledovaniya o prirode i prichinakh bogatstva narodov* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Moscow, Eksmo Publ., 2017, 1056 p.  
URL: [https://fictionbook.ru/author/adam\\_smit/issledovanie\\_o\\_prirode\\_i\\_prichinah\\_bogat\\_p\\_n\\_klyukin/read\\_online.html](https://fictionbook.ru/author/adam_smit/issledovanie_o_prirode_i_prichinah_bogat_p_n_klyukin/read_online.html)
15. Engel E. Das Rechnungsbuch der Hausfrau und seine Bedeutung im Wirtschaftsleben der Nation. *Volkswirtschaftliche Zeitfragen*, 1882, 48 p.
16. Wagner A. *Lehrbuch der Politischen Oekonomie*. Bd. I. Allgemeine oder Theoretische Volkswirtschaftslehre. Th. I. Grundlegung. 2. Ausg., Leipzig und Heidelberg, 1879.
17. Keynes J.M. *Obshchaya teoriya zanyatosti, protsenta i deneg* [The General Theory of Employment, Interest and Money]. Moscow, Gelios ARV Publ., 2012, 204 p.  
URL: <http://socioline.ru/files/5/316/keyns.pdf>

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.