Чойжилын Энхбаяр. Налоговая реформа в Монголии (Особенности и тенденции) : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Иркутск, 2002 189 c. РГБ ОД, 61:02-8/1746-6

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СТРУКТУРЫ 11

1.1. Генезис теории налогообложения 11

1.2. Налоги в системе распределительных отношений 26

2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К РЕФОРМИРОВАНИЮ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В МОНГОЛИИ 45

2.1. Системная трансформация налоговой структуры 45

2.2. Особенности формирования современной налоговой системы в Монголии 66

3. ПРОБЛЕМЫ СОЗДАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ 102

3.1. Налоговая реформа в свете опыта других стран 102

3. 2. Направления создания эффективной налоговой системы 119

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 141

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 149

ПРИЛОЖЕНИЯ 163

**Введение к работе**

Формирование эффективной налоговой системы для Монголии — центральная экономическая проблема общегосударственного значения. С принятием пакета новых налоговых законов дискуссия об их завершенности и принципах построения не ослабевает. И это закономерно. Современная отечественная налоговая система формировалась на протяжении 90-х гг. посредством приспособления старой налоговой структуры к новым условиям хозяйствования, введения того или иного вида налога, способного, по мнению реформаторов, быстро пополнить доходы бюджета. В результате этих преобразований сложилась налоговая система с ярко выраженным фискальным характером, не ориентированная на стабилизацию социальной ситуации в обществе и стимулирование развития отечественного производства или поощрение инвестиционной активности товаропроизводителей. Для этой системы характерны низкая эффективность и отторжение как хозяйствующими субъектами, так и гражданами, не адекватной современному рыночному образу мышления функциональной направленности государственной налоговой политики.

Характерным признаком научной обоснованности и устойчивости национальной системы налогообложения является совпадение провозглашенных в законе и реально действующих налоговых норм. В налогообложении Монголии вплоть до 2000 г. такого соответствия не было достигнуто, что связано с трудностями перехода к рынку и обновлением основ государственности. Провозглашенные в налоговом законе 1990 г. идеи и принципы организации налогообложения сами нуждались в более системной разработке, уточнении применительно к условиям страны и остались не реализованными на практике, а зачастую налоговые действия серьезно нарушали положения законодательства. Не соблюдался принцип однократности налогообложения, эластичности налоговых изъятий. Допускался избирательный подход к определению системы налоговых льгот и санкций для отдельных налогоплательщиков.

Общепризнанно, что благоприятные меры налоговой политики в смысле привлечения иностранных инвестиций играют относительно скромную роль по сравнению с другими факторами. Инвесторы прежде всего учитывают фундаментальные экономические и институциональные условия в стране — импортера капитала. В число этих фундаментальных условий включаются в первую очередь социально-политическая стабильность режима, господствующего в стране импортера капитала, динамизм его экономического развития, привлекательность ее потенциального рынка и ресурсов, относительно низкие издержки на квалифицированную рабочую силу. Даже приблизительная оценка этих условий применительно к Монголии показывает, что при сложившейся ситуации не осуществимы самые скромные ожидания инвестиционного подъема. Сформировавшаяся налоговая система Монголии в отличие от стран с рыночной экономикой по сути блокирует важный источник внутренних инвестиций — добавочный доход, капитализируемый предпринимателями.

Вне поля зрения остаются глубинные закономерности формирования современной налоговой системы, то почему в рамках данной социально-экономической модели исторически определенного типа общественного устройства государство принимает на себя определенные функции и почему реализации этих функций требует применения именно налоговых механизмов. В Монголии пока не формировалась современная научная школа налогообложения, способная предложить концептуальный подход к построению эффективной налоговой системы, спрогнозировать комплекс экономических, социальных, политических, экологических последствий от реализации тех или иных налоговых реформ. Причин здесь несколько. Одна из них — многие вопросы методологии налогообложения все еще остаются неразработанными или трактуются учеными и практиками неоднозначно. Дискуссионный характер теоретико-практических положений о налогах отражает не только трудности становления в Монголии адекватной рынку практики налогообложения. Он свиде-

тельствует о необходимости разработки новых научных подходов к решению проблем методологии налогообложения.

Пока же не все теоретические проблемы, касающиеся содержания базисных понятий налогообложения, и системные взаимосвязи между ними исследованы в такой степени, чтобы на их основе формулировать закономерности развития налогообложения, создавать новые налоговые концепции и строить оптимальную налоговую систему в Монголии.

Изучение научных и практических публикаций о налогах, что неоднозначность трактовок учеными и практиками не только методологических, но и методических основ организации налоговых отношений порождает противоречия между институтом налогового права и другими правовыми институтами, приводит к нестыковкам отдельных положений в самих налоговых законах. В связи с этим многие теоретические и практические аспекты налогообложения требуют более пристального внимания и нуждаются в углубленном системном исследовании.

В отечественной литературе преобладает несколько односторонний подход к освещению истории налогообложения Монголии и зарубежных стран. Поэтому крайне важно с точки зрения новых теоретико-методологических посылок описать эволюцию налогообложения, этапы развития отечественной налоговой системы и представить сравнительный анализ различных научных школ и направлений.

Вышеизложенное свидетельствует об актуальности проблем выбранной темы научного исследования, разработки теоретико-методологических проблем налогообложения применительно к специфическим условиям Монголии и обоснования концептуальных подходов к созданию модели эффективной налоговой системы. Нынешнее состояние налоговой системы и результаты налоговых реформ усилила значимость поиска наиболее перспективных направлений реформирования экономики страны.

Целью исследования является определение базисных понятий налогообложения, сравнительном анализе научных школ и направлений, раскрытии особенностей налоговых реформ в контексте проводимых в Монголии рыночных преобразований, обосновании системной трансформации налоговой структуры, ее преломления в налоговой политике государства, а также в поиске путей решения проблем создания эффективной налоговой системы.

Реализация вышеуказанных целей исследования предполагает решение следующих задач:

выявление сущности понятий «налог», «налогообложение», «налоговая система», «налоговая структура»;

сравнительный анализ теоретических взглядов на налогообложение;

обоснование системного подхода к трансформации налоговой структуры;

раскрытие особенностей и этапов формирования налоговой системы в Монголии;

анализ преобразования налоговой структуры в свете опыта зарубежных стран;

анализ направлений создания эффективной налоговой системы в современных условиях.

Методологическая, теоретическая и информационная база исследования. Методология и методика исследования состоит в использовании общих методов диалектического, системного, структурно-функционального подходов, как взаимосвязанных и взаимодополняемых сторон целостного анализа. Результаты диссертационного исследования логически обоснованы и систематизированы в русле современных теорий и новых концепций экономической динамики, а также выстроены на основе сочетания теоретического обобщения и эмпирического анализа экономических явлений.

Теоретической основой послужили труды ученых-представителей различных научных школ и направлений экономической теории и анализа, в том числе, современных зарубежных авторов: В. Селигмана, Дж. Ю. Стиглица,

Э. Дж. Долан, Джозеф Ф. Синки, П. Самуэльсона, Дж. Мута, А. Лаффера, Дж. Гилдера, Р. Лукаса; а также российских ученых экономистов: А. М. Александрова, Н. В. Альвианской, А. Д. Аюшиева, С. А. Бартенева,

A. В. Брызгалина, Э. А. Вознесенского, В. Ю. Галкина, Л. А. Дробизина,

B. П. Иваницкого, В. А. Кашина, Ю. Н. Константинова, В. Г. Панскова,  
О. Г. Русаковой, В. Г. Чантладзе, Д. Г. Черника, Т. Ф. Юткиной и др. Из отече  
ственных использованы труды ученых-экономистов Ц. Аюурзана, С. Баатара,  
С Базархуу, А. Батсуха, X. Батцэнгэл, Д. Бямбасурэна, Да. Ганболда,  
Д. Гуржава, Б. Долгормы, С. Дуламсурэн, Т. Намжима, С. Нямзагда, П. Нэргуй,  
Г. Пурэвбаатара, Л. Пурэвдоржа, Г. Цэдэндагва, Д. Церенпила и др.

Информационная база исследования основывается на материалах Нацком-стата Монголии, Министерства финансов и экономики Монголии, Национального генерального налогового департамента, финансовых и налоговых органов, а также на расчетах и данных, полученных автором самостоятельно в процессе исследования.

Объект исследования. Налоговая система Монголии, анализ ее действенности и направления повышения эффективности.

Предмет исследования. Процесс трансформации налоговой структуры в контексте рыночных преобразований.

Научная новизна работы состоит в следующем:

сделан сравнительный анализ теоретических взглядов на налогообложение, сформулировано авторское определение налоговой структуры как внутреннего механизма (каркаса) развития (движения) системы экономических, правовых и организационных взаимоотношений налогоплательщиков с государством;

определены этапы формирования современной налоговой системы Монголии в условиях трансформируемой экономики, на основе исторического анализа налоговой системы и изучения опыта налоговых реформ в разных странах, в том числе и в России;

обоснована логика и этапы проведения налогового эксперимента, использования прогнозных данных при организации и коррекции проводимых реформ, выявлены основные направления создания эффективной налоговой системы применительно к современным условиям;

сформулированы предложения по совершенствованию налогообложения с учетом особенностей страны: дифференциация подоходного налогообложения не только по доходам, но и в зависимости от экономических регионов, предложена методика дифференциации налога на скот в разных экономических регионах;

- выработаны рекомендации по совершенствованию налога на доходы  
(прибыль) юридических лиц и НДС.

Полученные результаты имеют теоретическое и прикладное значение. Во-первых, материалы и выводы проведенного исследования могут использоваться для углубления теоретического осмысления существа важнейших процессов в налогообложении, прежде всего, взаимодействия системных и структурных характеристик, механизма формирования налоговой системы. Во-вторых, материалы диссертации могут использоваться как теоретическая основа концептуальных положений и направлений практической деятельности по проведению налоговых экспериментов и реформ, определения конкретных видов налогов. В-третьих, материалы исследования восполняют пробел в теоретических исследованиях и практическом анализе проблем налоговых реформ применительно к трансформируемой экономике Монголии. В-четвертых, результаты исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений.

Практическая значимость работы состоит в том, что полученные выводы и результаты могут быть использованы:

- национальной налоговой службой при разработке и реализации мер по совершенствованию налоговой системы в целом, а также отдельных ее составляющих;

налоговыми органами всех уровней для осуществления эффективного менеджмента и своих функций, задач на практике, при формировании стратегии и тактики реализации налоговой политики;

при подготовке специалистов высшей квалификации для получения ими навыков и комплекс знаний к дальнейшему совершенствованию налогообложения;

в учебном процессе при подготовке лекций и спецкурсов по дисциплинам «финансы», «налоги и налогообложение», «налоговедение».

Апробация и публикация. Соответствующие рекомендации диссертанта использованы при разработке правительственной программы социально-экономического развития Монголии на 2000-2004 гг.,. а также уточнении дополнений в пакете налоговых законов Национальным генеральным налоговым департаментом в 2000 г. Кроме того, по заданию Национального налогового департамента разработаны возможные изменения различных налогов, в том числе налога на прибыль (доходы) предприятий и организаций и налога на доходы физических лиц в Монголии. Основные результаты исследования изложены: в книге «Налоги с населения Монголии» (5,5 п. л.), 3 публикациях (0,6 п. л.).

Объем работы и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, список использованной литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы исследования, ее методологическая, теоретическая и практическая значимость; характеризуется степень разработанности проблемы в экономической литературе; формируются основные элементы научной новизны и важнейшие положения и рекомендации, выносимые на защиту.

## Генезис теории налогообложения

При рассмотрении проблем функционирования налоговой системы в теоретико-методологическом аспекте, очень важен сравнительный анализ теоретических аспектов исследования налогообложения. С одной стороны, сравнительный анализ необходим при описании эволюции научной мысли о налогообложении, что не всегда учитывается в теоретико-методологических разработках. С другой стороны, в содержательной характеристике каждого из направлений теоретических аспектов исследования должен присутствовать сравнительный анализ. Важны не только теоретические выводы и положения, но и их методологические предпосылки и принципы обоснования, что позволяет учитывать основы теории на разработке конкретных предложений и рекомендаций, которые реализуются в налоговых реформах.

Эволюция теоретических взглядов на налогообложение довольно подробно исследована и описана во многих трудах отечественных и зарубежных авторов. Российские ученые неслучайно обращают большое внимание на сравнительный анализ теоретических взглядов на налогообложение, в ходе которого выдвигаются интересные идеи, касающиеся эволюции научной мысли о налогах и объяснение хода налоговых преобразований на практике.

На наш взгляд, наиболее распространенным является изучение этой проблемы в теоретико-эволюционном аспекте, что позволяет разграничивать переход налоговых отношений из одного качественного состояния в другое, более совершенное. Однако при установлении таких границ авторы исходят из различных философских, методологических позиций, что не позволяет систематизировать теоретические исследования о налогах в стройную логическую систему, которая могла бы стать основой научно аргументированных налоговых концепций и теорий в современных условиях. По утверждению В. Г. Панскова,

«Имея относительную самостоятельность, налоговая политика должна упираться в научную теорию налогов. Без этого она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок. Между тем, теория налогов в свою очередь развивалась и совершенствовалась по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функции и усиления его воздействия на развитие экономики» [78, С. 34-35]. Автор в целом правильно указывает на связь налоговой политики и теории, их генезис и эволюцию в зависимости от развития экономики, укрепления государства, расширения его функции. В то же время следовало бы уточнить названную связь, зависимость, что необходимо при сравнительном анализе теоретических взглядов на налогообложение.

Далее, в разграничении теоретических школ он не всегда выдерживает системный подход, поскольку упор делает в основном на связь эволюции теории налогов с развитием функции государства. По его мнению, классическая теория налогообложения отводит налогам чисто фискальную функцию пополнения доходов государства, тогда как в концепции Дж. М. Кейнса налоги выступают как важное звено в системе государственного регулирования. В противоположность кейнсианской теории разработанная рядом экономистов, прежде всего Дж. Мутом, А. Лаффером, Дж. Гилдером, Р. Лукасом и некоторыми другими, неоклассическая модель по иному рассматривает роль государства в регулировании рыночной экономики. Неоклассическая теория исходит из того, что государство должно обеспечивать устранение препятствий, мешающих действию законов свободной рыночной конкуренции, поскольку, по мнению авторов этой теории, рынок может и должен сам себя регулировать без вмешательства извне и достигать экономического равновесия.

## Системная трансформация налоговой структуры

Системная оценка рыночных преобразований за последнее десятилетие выявляет их главный недостаток — отсутствие последовательности, комплексности в проводимых реформах, а также их излишняя ориентация на западные ценности. Тогда с самого начала реформаторами была принята модель, опирающаяся на общепринятые идеи и положения неоклассической теории. Причем ее представляли в слишком упрощенном виде, что и привело к прямо противоположным результатам.

Ошибочно предполагать, что, взяв те или иные модели рынка, можно без осуществления кардинальных преобразований институционального характера достичь высот экономического процветания. Необходимы достаточно продолжительные и последовательные реформации, крайне осторожнее проведение экспериментов, оценка их результатов и своевременная коррекция появляющихся негативных последствий. Это в свою очередь объясняет, как важен анализ проблем институциональной трансформации общества в условиях переходной экономики. С такой позиции правомерно рассмотреть логику и содержание трансформации налоговой структуры, соответствующей реалиям сегодняшнего дня и перспективам, целевым установкам рыночных преобразований в Монголии. На этой основе возможно переосмысление идеологии, мотивации, стратегических ориентиров налоговой реформы, что позволит более реально оценить сложившиеся ныне ситуации в становлении новой налоговой системы. При этом важно выяснить историческую обусловленность трансформации налоговой структуры предшествующим этапом экономического развития. Следует рассмотреть определенную историческую линию трансформации не только в плане эволюции наших воззрений о налоговой системе, но и в критическом осмыслении и использовании опыта налоговых реформ, проведенных в предыдущие годы.

Свойство трансформированное, как отмечалось выше, заложено в самом содержании (природе) налоговых отношений как таковых. Другое дело — как раскрывается данное свойство в ходе налоговых реформ. Есть и еще один аспект проблемы, связанный с анализом трансформации общего фундамента (экономического базиса), на котором формируются налогово-бюджетные отношения рыночного типа. Последний аспект изучен явно недостаточно, что отразилось на понимании реформаторами основ трансформации экономического базиса, процесса институциональных реформ.

Здесь мы видим одну из причин наших неудач в осуществлении рыночных преобразований, опирающихся на модели, основанные на достижениях неоклассической теории. Реформаторы, прежде всего, не видели, что неоклассическая модель трансформации недооценивает роль информационных проблем, в том числе проблем корпоративного управления, социального и организационного капитала, а также институциональной и правовой инфраструктуры, необходимой для эффективного функционирования рыночной экономики. Недооценивает данная модель и важность создания новых хозяйственных единиц и связанные с этим трудности, что должно быть учтено для оптимизации налоговой системы. Например, обещания провести быстрые экономические преобразования и создать «рыночную экономику» на основе ваучерной приватизации, либерализации торговли, объявления открытой экономики оказались иллюзорными. Проведенные налоговые реформы в таком духе не достигли поставленных целей. Не ставя своей целью анализировать все это, с полной уверенностью можно утверждать то, что нынешнее состояние экономики знаменует собой завершение целой эпохи, связанной с попытками претворить в Монголии модель реформ, опирающаяся на общепринятые идеи и положения неоклассической теории.

Согласно неоклассической теории, для того, чтобы рыночная экономика действовала хорошо, необходимы частная собственность и конкуренция. Требуется одновременно и то, и другое. Однако проблема трансформации заключается в выборе: если нельзя иметь и того и другого сразу, то можно ли обойтись одной лишь приватизацией?

## Налоговая реформа в свете опыта других стран

Перестраивая налоговую систему необходимо учесть не только пройденный свой опыт, но и целесообразно обратиться к зарубежному опыту установления налогов и контроля за их полным и своевременным поступлением. Отметим, что особую значимость приобретает проблема налогообложения в системе мирохозяйственных связей, в которой с каждым годом значительно упрощается перемещение товаров, капиталов и рабочей силы. Еще А. Смит писал, что предприниматель, «владелец капитала есть собственно гражданин всего мира и не связан необходимостью с какой бы то ни было страной. Он не замедлит оставить государство, в котором его подвергают оскорбительным обыскам для обложения обременительным налогом, или переведет свой капитал в страну, в которой он может ввести свои дела и пользоваться своим преимуществом без стеснения». Эмиграция капиталов, как и граждан, по налоговым соображениям в современном мире начинает становиться вполне обыденным явлением. Поэтому интерес к международным аспектам налогообложения вполне объясним и неизменно высок.

Общая картина структуры налогов в развитых странах характеризуется следующими чертами. Во-первых, относительная зависимость экономики отдельных стран от налогов на разные виды доходов весьма неодинакова и подвержена определенным колебаниям. Во-вторых, до 1975 г. в большинстве стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) наблюдался значительный рост доли подоходного налога и взносов в фонды социального страхования, сопровождавшийся практически неизменной долей налогов на потребление. Со второй половины 70-х годов появилась тенденция к росту доли налогов на потребление, особенно в Дании, Финляндии и Великобритании. В-третьих, доля налогов на потребление и доля акцизов во многих странах приблизительно одинаковы. Однако в 70-80-е годы роль первых постоянно увеличивалась, а последних — снижалась. В целом произошел значительный сдвиг в сторону увеличения подоходного налога и взносов в фонды социального страхования. Доля акцизов уменьшилась во всех странах, а доля налога на прибыль компаний — почти во всех.

В последние два десятилетия общая картина прямого (подоходный налог, налог на прибыль компаний, взносы рабочих в фонды социального страхования) и косвенного (налоги на потребление, акцизы, взносы предпринимателей в фонды социального страхования) обложения в развитых странах выглядела следующим образом:

- прямые налоги преобладают в Голландии, Дании, Люксембурге, Канаде, Новой Зеландии, Швейцарии, Австрии, США, Японии; а косвенные — в Норвегии, Франции, Австралии, Италии, Ирландии, Греции и Испании;

- более или менее уравновешенную структуру в настоящее время имеют Норвегия, Италия, Финляндия и Швеция;

- повышение роли прямых налогов произошло в Великобритании, Германии, Финляндии, Канаде, Японии и США, а косвенных — в Австралии, Италии и особенно в Швеции;

- в целом по странам ОЭСР произошел сдвиг в сторону прямого налогообложения.

Изменения в структуре налогов обусловлены в основном тем, что из-за прогрессии в налогообложении экономический рост и инфляция оказывают более сильное влияние на доходы от прямых, а не от косвенных налогов. Главным инструментом для оценки этого влияния является эластичность отдельных видов налогов, под который понимается зависимость роста (падения) поступлений от определенного вида налога от (роста) падения валового внутреннего продукта в номинальном выражении.