Аронов, Александр Владимирович. Социализация налоговой политики Российской Федерации : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Аронов Александр Владимирович; [Место защиты: Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ].- Москва, 2009.- 370 с.: ил. РГБ ОД, 71 10-8/201

**Содержание к диссертации**

Введение

**Раздел 1. Теоретическое обоснование концептуальных основ социализации налоговой политики государства 18**

Глава 1.1 Экономические предпосылки теории налоговой политики социального государства 18

Глава 1.2 Система принципов налоговой политики социального государства 42

Глава 1.3 Структурно-функциональная модель налоговой политики Российской Федерации как социального государства 63

Глава 1.4 Проблемы социализации налоговой политики в России 75

**Раздел 2. Проблемы сбалансированности налоговой и социальной политики в России 91**

Глава 2.1 Генезис налоговой политики Российской Федерации в 1991-2009 годы 91

Глава 2.2 Противоречия налоговой политики Российской Федерации как социального государства 113

Глава 2.3 Сбалансированность закрепленных налоговых доходов и социальных обязательств в России 136

Глава 2.4 Сбалансированность местных налогов и социальных обязательств органов местного самоуправления 159

**Раздел 3. Обеспечение сбалансированности социального налогообложения 183**

Глава 3.1 Формирование структуры социально ориентированного налогообложения 183

Глава 3.2 Приоритеты налоговой политики социального государства в отношении налогообложения доходов физических лиц 203

**Раздел 4. Приоритеты и направления социализации налоговой политики**

Глава 4.1 Политика социального государства в отношении единого социального налога (взносов в социальные фонды) 221

Глава 4.2 Особенности налоговой политики социального государства в области налоговых льгот 246

**Раздел 5. Обеспечение социализации налоговой политики, социально ориентированного налогообложения 265**

Глава 5.1 Трансформация прав налогоплательщика в ходе социализации налоговой политики государства 265

Глава 5.2 Основные направления социализации налогового администрирования 282

Глава 5.3 Пути повышения результативности налогового контроля 306

Заключение 331

Список использованных источников 338

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования определяется потребностями современного социально-экономического развития российского общества, необходимостью совершенствования налоговой политики, направленность которой призвана соответствовать основным положениям Конституции РФ, интересам населения социального государства.

Целесообразность социализации налоговой политики обусловлена: более тесной зависимостью результатов экономического развития от успешности реализации социальных функций государства, роста человеческого потенциала; интеграцией страны в мировую экономическую систему и международные налоговые отношения; поиском адекватных реакций на цикличность, неравномерность развития, финансовые и экономические кризисы, рецессию, состоянием социальной сферы, обуславливающей многосторонний прогресс общества и выступающей в качестве ускорителя развития экономики постиндустриального, инновационного типа.

Тем более это важно в связи с тем, что многие индикаторы качества жизни в России значительно отстают от аналогичных показателей ряда стран. Согласно данным опроса ВЦИОМ, в 2008 году из-за нехватки денежных средств более, чем половине россиян (52%) приходилось отказывать себе в качественном отдыхе; треть респондентов экономила на покупке предметов домашнего обихода (35%); поездках к родственникам и друзьям (33%); лечении, восстановлении здоровья (33%), посещении кино, театров и других развлекательных учреждений (30%). Люди отказывались от покупки необходимых продуктов питания (20%), приглашения и приема гостей (16%); оплаты образовательных услуг детям (15%), взрослым членам семьи (11%). Половина соотечественников не может позволить себе платное образование, 40% – платную медицину.

Налоговая политика России пока недостаточно нацелена на решение задачи нахождения баланса между происходящими экономическими и социальными переменами. Она не ориентирована должным образом на содействие достижению высокого уровня и качества жизни населения – сокращение дифференциации групп населения по уровню доходов; повышение защиты социально уязвимых граждан, обеспечение всеобщей доступности в области получения образования, здравоохранения, обеспеченности жильем; гармонизацию социальных отношений, ослабление социальной поляризации и предотвращение перехода противоречий интересов между социальными группами в антагонистическую форму.

В то же время, сознательная установка на социальную ориентацию в развитии экономики, налогообложения, на внедрение элементов социальной справедливости и солидарности позволила Канаде, Швеции, Финляндии, Дании, Норвегии, Японии и др. странам добиться высоких результатов в этом направлении.

Актуальность данной работы обусловлена также потребностью развития теоретических положений. Выделение финансовой науки в самостоятельную отрасль знания, позволившее на основе идеи неоклассической школы и учения о правовом государстве обосновать необходимость взимания налогов, раскрыть их социальную и регулирующую функции, потенциальные возможности влияния налогообложения на разные стороны общественной жизни, не получило адекватного применения в теории социального государства.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы социализации налоговой политики государства охватывают широкий круг финансово-экономических, социально-экономических теорий и концепций.

В этом плане особо следует выделить классические работы Ф. Кенэ, А. Тюрго, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Д. Милля, К. Маркса, Ф. Энгельса, А. Маршалла, Д. Кейнса, Дж. Гэлбрейта, М. Фридмана и др. по вопросам общей экономической теории, политической экономии и роли государства в экономической и денежно-финансовой сфере; К. Рау, А. Вагнера, Л. Штейна, Ф. Нитти, Н.И. Тургенева, А.А. Исаева, И.И. Янжула, С.Ю. Витте, И.Х. Озерова и др. в области государственных финансов, теории налогов и общих основ налоговой политики.

Среди современных отечественных и зарубежных исследователей большое значение имеют труды: С. Х. Аминева, Г. И. Букаева, И. В. Горского, Л. П. Павловой, В. Г Панскова, В. М. Полтеровича, В. М. Пушкаревой, Д. Г. Черника, В. Г. Князева, И. В. Караваевой, В. А. Кашина, С. Г. Пепеляева, А. Лаффера, Р. Дорнбуша, С. Фишера, Дж. Ван Хорна, Р. Дернберга и др., в которых отражены концептуальные подходы к вопросам современной налоговой политики, налогового процесса, теории и практики налоговой работы и налогового администрирования.

Сравнительный анализ концепций социализации налоговой политики государства построен на работах зарубежных экономистов М. Алле, Р. Коуза, С. Кузнеца, М. Леруа, Г. Марковеца, М. Миллера, Ф. Модильяни, Дж. Тобина, У. Шарпа, а также российских ученых М. П. Владимировой, А. Г. Куликова, В. Б. Кухаренко, Ю. И. Любимцева, И. Д. Мацкуляка, Б. Е. Пенькова, Р. А. Чванова и др.

Особое значение имеют научные работы, связанные с раскрытием сути социального государства, экономических основ и параметров его функционирования. В их числе труды В. Андреффа, В. Бобкова, Х. Демница, К. Менара, О. Уильямсона, Л. Эрхарда и др.

Вместе с тем, изучение трудов отечественных и зарубежных исследователей показывает, что концепции налогообложения, обеспечения на его основе социальных функций государства разработаны как частные направления развития экономики, не совпадающие с общей социальной политикой государства, которая может быть применена и к Российской Федерации.

В экономической науке исследование проблем социализации налоговой политики государства находится на ранней стадии, отставая от её практического состояния и реальной роли. В современной отечественной науке и налоговой политике отсутствует концептуально обоснованное понимание налогообложения в целях развития социальной сферы. Пока еще мало теоретически осмысленного опыта плюсов и минусов социализации налоговой политики государства, не разработана научно обоснованная законодательная база, определяющая место налоговой системы в реализации социальной сущности государства.

Целью диссертационного исследования является развитие социальных аспектов теории налогов и налогообложения, выявление современных проблем и противоречий функционирования налоговой системы, выработка практических рекомендаций по формированию концепции социализации налоговой политики государства во взаимосвязи со Стратегией экономического развития России до 2020 года.

Для достижения намеченной цели определены следующие задачи:

- обосновать необходимость социализации налоговой политики в отечественных условиях;

- конкретизировать и углубить основные концепции налогов, налогообложения, налоговой политики и дать оценку их соответствия новому характеру общественных отношений в социальном государстве;

- обобщить зарубежный опыт налогообложения и обеспечения на его основе социальной справедливости и социальной защищенности;

- сформулировать социальные принципы-императивы налоговой политики социального государства и на этой базе обосновать его структурно-функциональную модель налогообложения;

- оценить степень согласованности, сбалансированности федеральных, региональных и местных налогов с социальными обязательствами федерации, субъектов федерации и местного самоуправления;

- раскрыть причины несоответствия налоговой политики Российской Федерации содержанию социального государства;

- определить основные направления оптимизации структуры налогообложения в целях придания большей социальной направленности налоговой политике;

- выявить приоритеты социально ориентированной налоговой политики в отношении налогообложения физических лиц;

- охарактеризовать особенности повышения эффективности социального налогообложения и налоговой политики социального государства в отношении льгот и вычетов в этой сфере;

- представить основные приоритеты повышения эффективности налоговой политики социального государства, в том числе посредством придания социальной направленности налоговому администрированию;

- разработать концепцию социализации налоговой политики Российской Федерации как социального государства.

Объектом исследования является налоговая система Российской Федерации, явные и скрытые функции налогов, прямые и косвенные взаимосвязи и взаимозависимости, возникающие в процессе социализации налоговой политики государства.

Предмет исследования - совокупность финансово-экономических и социальных отношений, возникающих в процессе формирования налоговой политики социального государства и её дальнейшей социализации.

Область исследования диссертационной работы соответствует требованиям паспорта ВАК Минобрнауки РФ по специальности 08.00.10 - финансы, денежное обращение и кредит: 2.9 Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы.

Теоретико-методологической основой исследования явились всеобщие законы развития, основные теории, концепции и идеи российских и зарубежных ученых-экономистов в области налогообложения в социальном государстве.

Методология исследования базируется на: системном, сравнительно-сопоставительном, перспективном и ретроспективном анализе, методах индукции и дедукции, статистического, структурно-логического, структурно-функционального изучения, методах теории оптимизации и теории полезности при постановке задачи перераспределения дохода в целях обеспечения социальной справедливости, социального равенства, методах программно-целевого планирования.

Информационную базу исследования составили: официальные законодательные акты и нормативно-справочные материалы, регламентирующие налоговую и социальную сферы экономических отношений в России, Налоговый и Бюджетный кодексы, законы Российской Федерации, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, сводные данные Федеральной службы государственной статистики, Федеральной налоговой службы, Минфина РФ, Минздравсоцразвития РФ, Минэкономразвития РФ, Минрегионразвития РФ, Организации экономического сотрудничества и развития, ООН, ВОЗ и др.

Основные научные результаты заключается в формировании комплексного теоретико-прикладного представления о социализации налоговой политики Российской Федерации как социального государства; в обеспечении посредством прямых и косвенных налогов реализации социальной функции российского государства; введении в научный оборот понятий «социализация налоговой политики», «социально ориентированное налогообложение», «налогообложение в социальном государстве», «налогово-бюджетный социальный федерализм», определении их содержания; в решении методологически крупной практической проблемы, имеющей большое народнохозяйственное значение для дальнейшего экономического подъёма страны и социального развития общества.

Наиболее значимые научные результаты, полученные лично соискателем, и их научная новизнасостоят в следующем:

1. Дано теоретическое обоснование идеи о том, что новой системе общественных отношений, новым возможностям социально- экономического развития должна соответствовать адекватная налоговая политика, цели и задачи которой соответствуют целям и задачам социального государства. Существующие концепции налоговой политики России, формально закрепляя в качестве цели обеспечение общего благосостояния, фактически направлены в основном на реализацию фискальной функции. Социальная функция налогов во многом остается неразвитой, не привязанной к новому этапу общественных отношений, характерных для социальных государств ХХI века.

2. Аргументировано, что основными социальными целями государства являются: достижение социальной справедливости, равенства, защищенности, уменьшение неравенства в доступе к материальным и интеллектуальным, духовным благам, сведение к минимуму поляризации общества, обеспечение высокого жизненного уровня. Отсюда - настоятельная потребность в социализации налоговой политики России, то есть наполнение её таким содержанием, которое отражает общенациональные (субнациональные, местные) интересы, а полученные в ходе её реализации средства становятся общенациональным (субнациональным, местным) достоянием. Такая политика проявляется в налоговом стимулировании форм и правил конкурентного поведения хозяйствующих субъектов, в котором заинтересовано социальное государство, а также способствует комплексному, органичному развитию и сочетанию всех сторон его жизни, включая, прежде всего, экономическую и социально-политическую.

3. Сформулировано, что в отличие от системы принципов фискального налогообложения, система социальных принципов-императивов налоговой политики социального государства содержит социально значимую формулу веления (необходимость достижения социально значимой цели) или предписания правил формирования финансовых потоков. Структурно-функциональная модель социально ориентированного налогообложения имеет многоуровневый характер отношений взаимосвязанных элементов налоговой политики, включающих макроэкономические процессы, отрасли, регионы, а также ситуации и условия.

4. Разработаны концептуальные основы социализации налоговой политики государства базирующиеся на трех уровнях: научном - как идеи и её развитии в целом ряде теоретических воззрений; нормативном – в виде норм и принципов, закрепленных в конституциях, налоговых кодексах, других нормативных актах всё большего числа стран; эмпирическом – в реальной практике решения государством социальных проблем с помощью социально ориентированного механизма налогообложения. Раскрыты её теоретические направления, связанные с учётом положений монетаризма, кейнсианства, концепций «неоклассического синтеза», а также теорий среднего уровня. В их числе концепция кривой Лаффера, теории «низкие налоги – высокая экономика», «высокие налоги – высокий уровень социальной защиты» и др.

5. Установлено, что если при фискальном подходе к налогообложению основным выступает противоречие между потребностями в налоговых доходах и возможностями их получения, то при «социальном налогообложении» главным является оценка влияния налога на получение результата в социальной сфере. Существующее деление налогов и сборов на три уровня (федеральные, региональные и местные) соответствует принципу бюджетного федерализма, но не обеспечивает бюджетный социальныйфедерализм. Проводимая социализация российской налоговой системы пока не привела к созданию налоговой политики нужной социальному государству; в ней преобладает фискальный подход, в результате чего налоговая система во многом сохраняет конфискационный характер.

6. Доказано, что представленные в статье 3 первой части Налогового кодекса РФ принципы налогообложения недостаточны для полновесного выполнения налогами их социальной функции. Налоговая политика, нацеленная исключительно на фискальные цели, не может учитывать интересы одновременно всех слоев общества, разных субъектов налогообложения, поскольку это противоречит принципу бюджетной обеспеченности. Снижение налоговой нагрузки ведет к нехватке средств государства на реализацию его базовых задач.

7. Выявлено, что цели налоговой и социальной политик не всегда скорректированы надлежащим образом в таких вопросах как стабилизация и рост численности населения, преодоление бедности, увеличение продолжительности жизни, повышение доли среднего класса в обществе до 60-70% и др. Поэтому налоговая политика социального государства нуждается в ориентации на реализацию социальных задач и призвана включать: социальное страхование и обеспечение граждан и их семей в случаях классических рисков и вынужденных состояний; оказание помощи малоимущим, многодетным и неполным семьям, жертвам стихийных бедствий и т.д.; поощрительную и вспомогательную подсистему, занятую кредитованием лиц, стремящихся самостоятельно решать свои социальные проблемы в области строительства или приобретения жилья, получения дополнительного образования, отдыха и т.д.

8. Обобщены организационно-финансовые проблемы социализации налоговой политики России как социального государства, которые связаны с: отсутствием официально утвержденной концепции соответствующей налоговой политики; отсутствием централизованной системы разработки минимальных государственных социальных стандартов, бюджетных нормативов, стандартов минимального потребления общественных благ и услуг; неприменением минимальных финансовых обязательств (минимального прожиточного дохода), при которых для налогоплательщика не возникает обязанности платить налоги. Велики также диспропорции закрепления налогов и социальных обязательств за федеральным, региональным уровнями налоговой и бюджетной систем, различия регионов по соотношению среднедушевых доходов с величиной прожиточного минимума, по обеспечению жилищным фондом, по расходам на образование, здравоохранение и социальное обеспечение.

9. Выделены приоритеты социально ориентированной налоговой политики в отношении налогообложения физических лиц (установление прогрессивной шкалы НДФЛ, дифференциацию налоговой базы при дарении, получении наследства, выигрышей и т.п.); повышения эффективности социального налогообложения посредством равного участия в формировании данного налога наемными работниками, предприятиями, корпорациями, государством; роста эффективности налоговой политики за счет придания социальной направленности налоговому администрированию, налоговому контролю, включения в перечень прав налогоплательщика социальной составляющей;

10. Выдвинута и обоснована концепция объединения всех форм налогово-бюджетных отношений гражданина и государства в рамках единой системы учета (путем объединения паспортного, налогового, социального и медицинского учетов) населения с применением единого «личного счета» гражданина, который открывается каждому физическому лицу в налоговой службе, и фиксирует все налоговые платежи, любые пособия, пенсии или субсидии, получаемые им по тем или иным законным основаниям с момента рождения; получения гражданства или вида на жительство.

Практическая значимость работы. Основные положения и выводы диссертационного исследования направлены на развитие теории налоговой политики социального государства, социализацию проводимой в стране налоговой реформы, модернизацию налогового администрирования. Результаты исследования могут найти широкое применение в практической работе государственных органов по совершенствованию социального, налогового и бюджетного законодательства и в деятельности государственных и налоговых органов страны. Положения о главных задачах современной налоговой политики государства, о принципах налогообложения, о роли институциональных аспектов налоговых отношений, о сбалансированности налоговых доходов и социальных обязательств, закрепленных за уровнями власти, о налогово-бюджетном социальном федерализме имеют самостоятельную научно-методологическую значимость и могут использоваться для разработки новых направлений научной работы в сфере финансовой науки, налоговой теории, а также в учебном процессе вузов страны.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационной работы апробированы в ходе многолетней практической работы автора в качестве руководителя двух налоговых инспекций, преподавателя ряда высших учебных заведений г. Москвы. Результаты исследования излагались на конференциях и семинарах, в том числе: семинаре «Денежно-кредитная и финансово-налоговая политика государства в условиях мирового экономического кризиса (М., 2009 г.), круглом столе «Международные проблемы налогообложения» (М., 2001 г.), Всероссийской научно-практической конференции «Налоги в России: проблемы и перспективы» (М., 2000 г.), в публикациях автора общим объемом более 100 п.л., включая четыре монографии: Совершенствование налоговой политики как фактора ресурсного обеспечения социальных обязательств в Российской Федерации. – М., 2008 (6,0 п.л.); Концептуальные основы налоговой политики социального государства. - М., 2008 (7,2 п.л.); Сбалансированность налоговой и социальной политики в Российской Федерации. - М., 2008 (5,8 п.л.); Социальные обязательства государства и механизм их ресурсного обеспечения налоговой системой. - М., 2003 (8,0 п.л.).

Структура диссертации определяется общей концепцией, целью, задачами, логикой исследования и состоит из введения, 5 разделов, 15 глав, заключения, списка использованных источников и литературы. Содержание диссертационной работы раскрывается в следующей последовательности.

Введение

Раздел 1. Теоретическое обоснование концептуальных основ социализации налоговой политики государства

## Система принципов налоговой политики социального государства

Концепция социального государства немецкого экономиста А. Вагнера предусматривала превращение буржуазного государства в «государство культуры и всеобщего благоденствия», огосударствление железных дорог, горных предприятий, банков и страховых организаций, интеграцию рабочего класса в государство и общество при отрицании политических и социальных революций.

Особую роль в создании в западных странах социального государства сыграл так называемый «План Бевериджа», разработанный У.Бевериджем в 1942 г. План предусматривал новую организацию всей системы социального обеспечения через расширение социального страхования вплоть до охвата им почти всех граждан государства, а также через гарантию единого национального среднего дохода, которого хватало бы на скромное поддержание жизни. Ядром плана была тесная связь социальной политики с государственной экономической политикой, нацеленной на обеспечение полной занятости. Предусматривались создание безвозмездной, доступной всем гражданам государственной системы здравоохранения, контроль заработной платы и цен, постепенное устранение частной собственности на средства производства и другие меры.

В социальном государстве в качестве приоритетов государственной политики выступают социальные ценности: интеллектуальные ресурсы личности, здоровье, образование, обеспеченность жильем, умение и желание работать, которые перестают быть частным делом и переходят в разряд общественно значимых целей. Приоритет развития социальной сферы также связан с превращением знаний, умений, профессиональной квалификации в наиболее важный фактор развития экономики.

Для социальной политики государства характерно стремление к обеспечению всеобщего блага, равенства и свободы, поднятие низших, обездоленных классов до уровня богатых и сильных, развитие системы социального обеспечения, социального страхования, занятости, контроль заработной платы и цен, гарантия национального среднего дохода, доступность образования, здравоохранения.

В современных условиях социальное государство, по мнению финского ученого П.Кууси, меняет свои ориентиры с защиты "слабых" и "нуждающихся", на всю нацию, становясь "национальным достоянием" . Модель государства с развитой системой социальной защиты преобразовывается в модель государства высокого качества жизни.

Ценности социального государства трактуются зарубежными учеными с позиции выполнения государством комплекса социально-защитных функций, ответственности правительства за обеспечение основных социальных нужд граждан, включая создание условий для развития гражданского общества. Качество жизни рассматривается как совокупность экономических, социальных, культурных и моральных ценностей, дающих человеку возможность жить в гармонии с окружающим миром и с самим собой.

Понятие социального государства (Welfare State — государство благоденствия) включает не только его обязательства по решению социальных проблем, но и механизм достижения цели, в том числе посредством налоговой политики. В данной парадигме налоговая политика социального государства призвана быть нацелена на удовлетворение коллективных потребностей, социальной справедливости и солидарности, обеспечение равномерного и гармоничного развития индивидов, социальных страт, регионов и отраслей, стимулирования роста доходов и богатств, а также наиболее справедливого их распределения.

В рамках данной парадигмы отдельные приоритеты налоговой политики социального государства просматриваются в работе А. Пигу «Экономика благосостояния» (1920 г.). Ученый считал, что нерыночные связи глубоко проникают в индустриальную экономику и представляют большой практический интерес. Выдвинув в качестве основного критерия практику, а не теоретическую точность, А. Пигу сформулировал правило, согласно которому экономика может достичь максимума социального благосостояния при значительном вмешательстве правительства на частных рынках, обеспечивающем соответствующие, при необходимости растущие, налоги и субсидии.

Ключевым моментом концепции А. Пигу является дивергенция (разрыв) между частными выгодами и издержками, выступающими как результат экономических решений отдельных людей, с одной стороны, и общественной выгодой и затратами, выпадающими на долю каждого, - с другой . По мнению А. Пигу, в случаях, когда предельная социальная выгода превышает предельную частную выгоду, соответствующую решениям индивида купить товар, правительство должно субсидировать производство или покупки (а в некоторых ситуациях и то, и другое), чтобы снизить рыночную цену и способствовать большему объему потребления товара. В случаях, когда предельные общественные издержки превышают предельные частные издержки на производство товара, правительство должно установить налоги на товар или, по крайней мере, обложить налогом экономическую деятельность, рассчитывая его в таком размере, чтобы частные издержки и цена товара отражали бы внешние издержки.

Следует, однако, отметить, что практическое осуществление предложений А. Пигу наталкивается на ряд конкретных трудностей, важнейшей из которых является определение точных размеров необходимых налогов и субсидий. Но важнейшая заслуга ученого в том, что он продемонстрировал глубокое понимание зависимости общественного благосостояния не только от выполнения предельных условий, но доказал необходимость применения правительством соответствующих мер в сфере перераспределения доходов.

Другой ведущей научной школой, которая оказала решающее влияние на формирование теории государства всеобщего благосостояния, явилась лозаннская школа В. Парето. Он не только сформировал так называемое паре- тианское направление в теории государства всеобщего благосостояния, но и заложил фундаментальные основы математической экономики, теоретический аппарат которой плодотворно используется и в современной науке . В. Парето сформулировал и в математической форме представил «закон Паре- то», касающийся распределения богатства. Экономический и социальный смысл этого закона состоит в том, что распределение доходов выше определенной величины сохраняет значительную устойчивость, и это свидетельствует о неравномерном распределении природных человеческих способностей, а не о несовершенстве социальных условий. «Изменение, которое дает выгоду одним людям, но приносит ущерб другим, теперь может быть сочтено приростом общего благосостояния, если выигравшие могут компенсировать ущерб проигравшим так, что последние добровольно примут его изменение; после того как сделаны компенсационные платежи, выигравшим становится лучше, а проигравшим не становится хуже» .

Идеи социально ориентированного рыночного хозяйства, сочетания «свободы рынка» и социально справедливого распределения по принципу «социального выравнивания», научные разработки концепции социального рыночного хозяйства принадлежат теоретикам немецкого неолиберализма представителям фрайбургской школы. Наиболее значимый вклад в развитие этих идей и разработку теории социального рыночного хозяйства внесли: Александер Рюстов (1885-1963), Вальтер Ойкен, В. Репке и Людвиг Эрхард (1897-1977) — один из создателей концепции социального рыночного хозяйства, политический и государственный деятель (в 1949 -1963 гг. министр экономики Германии, а с 1967 г. — почетный председатель Христианско- Демократического Союза) и др.

## Сбалансированность закрепленных налоговых доходов и социальных обязательств в России

Каждый социально ориентированный налог должен иметь определенное функциональное значение в рамках структуры многоуровневых отношений взаимосвязанных элементов налогообложения. Многоуровневые структурные отношения между элементами налоговой системы социального государства должны обеспечивать устойчивость социальной функции налогов при разнообразных изменениях и преобразованиях (как в условиях развития, так и кризиса), в процессе воспроизводства (простого или расширенного).

Анализ показывает, что социальная направленность функций налогов приложима только к совокупности налогов и выражает их специфику (принцип фокусирования функций). Социальные функции налогов действуют через обеспечивающие их механизмы.

Существуют функциональные альтернативы (область возможных вариантов функций). Любой налог может реализовывать различные функции. Одна и та же функция может быть присуща разным налогам. Наличие у налога множества функций дает возможность использовать его в качестве действенного инструмента, содействующего развитию социальной сферы.

Понятие функциональных альтернатив охватывает «поле» возможных вариантов исполнения действия при данном наборе структурных элементов. Функциональные приоритеты и структурные альтернативы характеризуют модель налоговой политики социального государства.

В процессе анализа функций налогов раскрывается внутренний потенциал и общественное значение социальной направленности налогообложения. Налогам присущи: функции и дисфункции, актуальные и потенциальные, явные и латентные функции. Функция - назначение (роль) налога по отношению к другому или к окружающему в целом, взаимозависимость, взаимосвязь, процесс. Дисфункция - показатель степени интегрированности налоговой системы, рассогласования налогов, в т.ч. побочными следствиями, нестыковками в подсистеме, расхождением норм, целей с институциональной системой налогообложения. Баланс функциональных и дисфункциональных следствий - проблема допустимого порога. Актуальные функции налогов — функции, реализующие свое общественное предназначение как инструмента сбора, распределения и перераспределения общественно необходимой части валового национального продукта. Потенциальные функции - функции налогов, актуализирующиеся по мере развития государства. Явные функции налогообложения представляют субъективные намерения - цели, задачи, мотивы, латентные — объективные следствия их действий. Явные функция показывают, каким образом реализуется их общественное назначение как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов. Латентные функции налогообложения носят не преднамеренный характер и их последствия осознаются не сразу и не всегда. Для них характерен механизм переложения нововведенного налога на плечи других, как вниз по цепочке, к потребителю, так и вверх, к производителю. В теории и практике зачастую не ясно, на кого ляжет конечное бремя налога. Осуществляя налоговую политику, преследуя конкретную цель, социальное государство зачастую сталкивается с непредвиденным эффектом. Раскрытие латентных функций налогообложения позволяет не только создать достоверную картину влияния налогов, но и осуществлять контроль за развитием, управлять протекающими процессами. Структурно-функциональная модель налоговой политики социального государства формируется путем выявления отдельных ее элементов. Так, в рамках возникающей теории социально ориентированного налогообложения Адам Смит подчеркивал, что налог может возникать лишь там, где есть доход. У. Петти пытается решить проблему определения стоимости богатства, подлежащего налогообложению. Т. Гоббс высказывает мысль, что граждане платят государству налоги для решения своих социальных проблем. Ж.Ж. Руссо рассматривает налогообложение как форму участия отдельного лица в жизни общества. Видный российский мыслитель Н. Тургенев, отводя налогу функцию социального коррелятора (регулятора), рассматривает его как фактор, влияющий на социальное благополучие страны . Д.Г. Черник - как часть валового продукта изымаемого в пользу общества . При всем многообразии толкования функций налога в истории и современности - это «дозволенная форма грабежа» (Ф.А. Аквинский); разумное определение «части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им» (Ш. Монтескье). Социальная направленность налогообложения выглядит наиболее созвучной общественной цели -благополучие и процветание для всех. Если рассматривать структурно-функциональную модель налоговой политики с позиций фискального подхода, то конечной целью всех её составляющих элементов является стабильное поступление налогов и сборов в бюджеты всех уровней. В качестве целей второго уровня выступают цели: выполнение налогового законодательства; упрощение налоговой системы; повышение эффективности функционирования налоговой системы. Если же рассматривать структурно функциональную модель налоговой политики социального государства, то в качестве основной выступает двуединая цель - стабильное поступление налогов и сборов, а также социальная направленность налогообложения. В этой связи отметим, что налоги обладают множеством функций, что между отдельными элементами налоговой системы существуют структурные связи и объективно обусловленная взаимозависимость. При осуществлении управляющего воздействия на один из элементов системы обратная связь может отреагировать в виде сигнала путем изменения, произошедшего в другом элементе системы именно благодаря наличию этих структурных связей.

Например, увеличение ставки по налогу на добавленную стоимость приводит к росту цен на рынке товаров и услуг и, в конечном итоге, ограничивает покупательные возможности хозяйствующих субъектов, чей хозяйственный оборот временно снижается, что приводит к уменьшению получаемой прибыли и, соответственно, налогу на неё. Поэтому для осуществления оптимального управления и совершенствования системы налогообложения, с целью повышения доходов бюджета, необходимо при внесении изменений в один из элементов (путем принятия соответствующих налоговых норм) предусматривать возможные последствия и для других звеньев системы. Так, если продолжить предыдущий пример, где рост налога на добавленную стоимость приводит к снижению налога на прибыль, можно дополнить, что если прибыли не будет вовсе, то не будет как налога с неё, так и чистой прибыли, из которой осуществляется выплата других налогов. Таким образом, от того, насколько правильно построена система налогов, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

## Приоритеты налоговой политики социального государства в отношении налогообложения доходов физических лиц

Теоретические основы единства социальной и налоговой политики начали складываться с момента принятия государством определенных социальных обязательств. Они представляют собой динамичный и пока незавершенный комплекс различных подходов, в которых сосуществуют разные направления, развиваемые в экономике, правоведении, социологии. Как показывает практика, наиболее плодотворным и результативным подходом в этом случае выступает проведение междисциплинарных исследований.

Важно иметь в виду и то, что в основе анализа данной проблемы с неизбежностью выделяется несколько теоретических аспектов: объем социальных обязательств государства, объем бюджетных средств, необходимых для их реализации, состояние национальной экономики, уровень и качество жизни основной части населения и особенности системы налогообложения.

В аналитических работах отмечается интернациональный характер социальных обязательств государства, их сущностная схожесть, вытекающая из природы "социального государства", которое появилось и стало фактом во второй половине XX века. По мнению ряда авторов, социальное государство возникло как продукт холодной войны в противовес социальной политике СССР . Оно проявило себя в особой экономической политике (полная занятость, система партнерства, участие государства, стоящего на страже социальных интересов и нужд населения и защищающего его от социальных рисков), позволившей говорить о трансформации капиталистического государства в социальное.

Социальные обязательства государства всегда являются полем политических дискуссий и борьбы. Так, по мнению сторонников либерального курса развития экономики России, социальные обязательства государства являются непомерной ношей для экономики страны, а поэтому их необходимо максимально сократить. Другая, на наш взгляд, более правомерная точка зрения, высказанная В.Н. Кириченко, А.И. Щербаковым, Ю. Александровым и другими, состоит в том, что социальные обязательства государства не являются "нагрузкой" на национальную экономику, а представляют ее органическую составляющую, один из важнейших внутренних ресурсов и стимуляторов экономического развития .

Установив с 1 января 1999 года закрытый перечень федеральных, региональных и местных налогов, Налоговый кодекс РФ окончательно закрепил фискально-федеративную ориентацию налоговой политики государства. Даже наличие ЕСН не изменило общего фискального, а не социально ориентированного характера налогообложения.

Налоговая реформа и экономический рост, позволившие увеличить в 2007г. в составе ВВП объемы финансирования образования — до 4,8 %, здравоохранения - до 3,1%, социального обеспечения — до 5,0%, ЖКХ - до 1,2% не изменили общей ситуации. Многие показатели качества жизни за последнее десятилетие ухудшились, что явилось результатом, прежде всего, сокращения реального размера ВВП на душу населения. По данным ООН (2008 г.), в России реальный ВВП на душу населения по паритету покупательной способности в 5 раза ниже, чем в некоторых государствах Центральной Европы

Период 1990-2008 гг. отличается негативной динамикой индекса развития человеческого потенциала (ИРЧП). Так, если по показателю ИРЧП Россия занимала в 1990 году 26 место (из 120), то в 2006 г. - 63. По продолжительности жизни мужчин Россия занимает 134 место в мире, по продолжительности жизни женщин — 100. В 1999 году общий коэффициент смертности населения России составил 14,7 промилле, в 2008 году — 16,1 промилле. Медицинскую помощь получает лишь каждый четвертый, нуждающейся в ней. Если в 1999 году число инвалидов составляло 10,359 млн. человек, то в 2008 г. - 13,014 млн. чел. Объем финансовых ресурсов на душу населения составляют всего 50% рекомендуемых Всемирной организацией здравоохранения. Стране необходимо почти в два раза больше врачей, чем работает сейчас.

В целом, в России на социальные нужды расходуется не более 3,5% ВВП, что в 5 — 6 раз меньше доли, выделяемой на социальные программы в развитых странах . Подобная налогово-бюджетная политика характерна для государств XIX столетия.

Анализ показывает несбалансированность налоговой политики в части устранения диспропорций в доходах населения, обеспечения доступности жизненных благ, в том числе: жилья, качественного образования, здравоохранения, культурных ценностей и т.д. В России финансовая обеспеченность социальной сферы в разы отстает от мировых аналогов. В экономически развитых странах, в бюджетной системе социального государства аккумулируется от 40% до 55% ВВП. На финансирование социальной политики (образование, здравоохранение, культура и искусство, физическая культура и спорт, социальное обеспечение) расходуется две трети и более консолидированного бюджета. Так, в Швеции эта доля составляет 65,8%, в Дании - 75,5 %, в Германии - 72,5%, в Италии - 73,4%, в то время как в нашей стране - 20,5% (2007 г.). В России данный показатель в разы меньше аналогичного показателя в развитых странах. Даже перевод в 2002 году в федеральный бюджет ЕСН лишь косметически улучшил внешние параметры социального бюджета. Ранее, без зачета ЕСН (около 7,5%) через федеральный бюджет перераспределялось около 13% ВВП. Россия тратит на социальные цели примерно на 10 процентных пунктов ВВП меньше, чем развитые страны. Это во многом объясняет хроническую ситуацию недофинансирования социальной сферы.

В целом анализ показывает, что результаты экономического роста (2000 - 2007гг.), успешно проведенной налоговой реформы (2000 - 2002 гг.), положительно сказались на росте налоговых поступлений, бюджетной политике - важнейшем показателе государственной социальной политики. За 2002 - 2007 гг. она стала более социально-ориентированной .

## Особенности налоговой политики социального государства в области налоговых льгот

При оценке эффективности социально ориентированной налоговой политики важно исходить, прежде всего, из степени соответствия конституционным нормам. Это предполагает создание исходных возможностей для сокращения различий в бюджетной обеспеченности территориальных образований, обеспечения предпосылок и формирования региональными и местными органами власти сбалансированных бюджетов. Региональные и местные органы власти не должны быть лишены заинтересованности и ответственности в наращивании налогового потенциала на подведомственной территории, рациональном и эффективном расходовании бюджетных средств. Социально- ориентированное налогообложение предполагает обеспечение с помощью налогов возложенных на органы власти и местного самоуправления полномочий, в том числе, предоставления равных условий населению на всей территории страны в получении бюджетных услуг в объеме и качестве не ниже минимально необходимого уровня (обеспечивающего соблюдение конституционных и других государственных социальных гарантий).

Если исходить из того, что в сферу налоговой политики социального государства входят отношения между органами власти преимущественно разных уровней по поводу разграничения на постоянной основе (без ограничения сроком) видов налогов и соответствующих им расходных обязательств, то обоснованное построение данного блока отношений является базовым условием для эффективного функционирования налоговой политики России.

При широкой распространенности налоговой базы «крупных» налогов по территории страны такие налоги могут быть совместными, направляемыми в соответствующих долях в разные уровни бюджетной системы, как на постоянной основе, так и используемыми для межбюджетного регулирования, то есть на временной основе. В данном случае целесообразно исходить из того, что абсолютной равномерности распространения налоговой базы, с точки зрения как размещения, так и величины, нет ни у одного налога. В то же время «крупные» налоги с широко распространенной по стране налоговой базой используются и в ряде зарубежных стран как совместные, распределяемые на разных уровнях бюджетной системы (Германия, Австрия, Канада и ряд других) .

В положениях Бюджетного кодекса РФ, действующих с 2005 г., зафиксирован относительно большой перечень совместных налогов, разделенных между уровнями бюджетной системы в процентных долях на постоянной основе, а также предусмотрена возможность использования налога на доходы физических лиц (а на переходный период реализации реформы местного самоуправления также других федеральных и региональных налогов) как совместного на временной основе (на финансовый год) взамен расчетной дотации, исчисляемой на формализованной основе. Плюсы и минусы каждого такого налога, в отличие от раздельных налогов, зачисляемых только на тот или иной уровень бюджетной системы, одинаково сказываются на разных звеньях этой системы. Это дает основание рассматривать в качестве положительного метода сочетание раздельных и совместных налогов. Особенно это важно для России с её беспрецедентной асимметрией в бюджетной обеспеченности публично-правовых территориальных образований по объективным причинам. Вместе с тем, использование совместных налогов для межбюджетного регулирования вместо дотационных форм такого регулирования позволяет делать это, не стимулируя иждивенческие настроения на местах и повышая заинтересованность органов власти нижестоящего территориального уровня в наращивании налогового потенциала на подведомственной территории, что в интересах и вышестоящих органов власти, получающих свою долю отчислений от регулирующих налогов. Вот почему отчисления местным бюджетам от таких налогов, осуществляемые по дополнительным (дифференцированным) нормативам, исчисляемым на формализованной основе взамен дотаций, относятся к налоговым доходам, а не к дотационным формам межбюджетного регулирования, как это утверждают противники применения такого метода. Влияние данного метода на сокращение дотационности бюджетов могло бы быть усилено, если бы он применялся и на федеральном уровне в отношении консолидированных бюджетов субъектов федерации, что подтверждает и многолетний опыт, когда в России большинство регионов не было дотационными.

Несовершенство налоговой политики Российской Федерации как социального государства проявляется в диспропорциях модели закрепления налогов и социальных обязательств за регионами. Федеральный центр предписывает регионам виды и нормативы социальных выплат. В то же время возможности регионов в вопросах самостоятельного формирования приоритетов и осуществлении собственных социальных программ существенно ограничены из-за высокой степени централизации налоговых доходов. Анализ показывает, что основной вектор расходных социальных обязательств направлен сверху вниз, в то время как вектор доходов от налогов снизу вверх. В федеральный бюджет направляется 60% налоговых ресурсов, собираемых на территориях. Затем часть финансов перераспределяется в виде целевых субсидий и субвенций. Некоторые субъекты федерации в течение ряда лет практически целиком финансируются из федерального бюджета.

В числе переданных на региональный уровень полномочий: обеспечение государственных гарантий прав граждан на получение общедоступного и бесплатного дошкольного, начального общего, основного общего, среднего (полного) общего образования, дополнительного образования в общеобразовательных учреждениях с выделением субвенций на финансовое обеспечение образовательного процесса в муниципальных районах и городских округах.

В целом расходы на социальные цели в территориальных бюджетах составляли в 2007 г. 9,4% ВВП, а в консолидированном - около 12% ВВП. Это больше, чем в 2006 г., однако существенно меньше (примерно на 40%) от минимального уровня расходов на социальные нужды .