Полежаев Владимир Алексеевич. Совершенствование налогового механизма в трансформируемой экономике : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 147 c. РГБ ОД, 61:04-8/2580

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА 10

1.1. Генезис науки о налогах и эволюция принципов налогообложения 10

1.2. Функциональные основы налогового механизма 23

ГЛАВА 2. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА В РОССИИ 58

2.1. Современное состояние налоговой системы России 58

2.2. Совершенствование экономико-функционального обеспечения налогового механизма через создание разновекторной модели налогообложения. 64

2.3. Построение разновекторной модели налогообложения в разрезе отдельных налогов и специальных налоговых режимов 78

2.4. Модернизация налогового администрирования как фактор совершенствования организационно-административного обеспечения налогового механизма 98

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 128

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 134

ПРИЛОЖЕНИЯ 142

**Введение к работе**

Построение справедливой и эффективной налоговой системы является важным условием экономического роста на всех этапах развития общества. Поиск эффективной модели налогообложения восходит ко временам А.Смита, который сформулировал основные принципы налогообложения, но особую актуальность проблема эффективности налоговой системы получила с осознанием того, что налог - это не только необходимое зло или плата за цивилизованное общество, но и регулятор социально-экономических процессов в государстве. Понимание дуалистической природы налога как конвергенции двух его функций, фискальной и регулирующей, имеет большое методологическое значение в условиях становления рыночной экономики в России.

Стратегическая цель совершенствования методологии

налогообложения - обеспечить паритет налоговых функций. До тех пор пока налоговая практика демонстрирует отсутствие такого паритета, противоречия между субъектами сфер «бизнес» и «бюджет» будут углубляться. Как следствие этого, снижаются объёмы налоговых доходов бюджета, замедляются темпы экономического роста в стране, и, далее, выстраивается цепочка сопряжённых с этим негативных проявлений во всех сферах общественной жизни.

Равновесие налоговых функций на практике обеспечивается в результате формирования национальной налоговой системы. Функциональный механизм любой экономической системы — это совокупность принципов и методов, позволяющих установить конструктивные причинно-следственные взаимосвязи между внутренней логикой её взаимодействующих элементов и внешней социально-экономической средой и продуктивно управлять ими. С этой точки зрения, налоговый механизм следует рассматривать как комплекс политико-правовых, экономико-функциональных и организационно-административных

отношений, направленных на раскрытие внутреннего содержания налоговой системы - формировать доходы государства и позитивно регулировать социально-экономические процессы.

Необходимостью раскрытия фискального и регулирующего потенциала налоговой системы обусловлена актуальность исследования функциональных основ налогового механизма с целью формирования основных направлений по дальнейшему его совершенствованию в условиях трансформируемой экономики России.

Начало формированию классической теории налогообложения положили труды Ф.Кенэ, А.Смита, А.Вагнера, Ж.Б.Сэя, Д.Рикардо, Ж.Сисмонди, К.Маркса, Ф.Нитти и других зарубежных учёных. В России финансовая наука начала развиваться значительно позже. Тем не менее, уже в XIX веке появились работы Н.И.Тургенева, И.И.Янжула, И.Х.Озерова. В 20-х годах XX века были созданы научные труды по теории налогов и основам налогообложения, которые актуальны и сегодня, их авторы -В.Н.Твердохлебов, А.И.Буковецкий, И.М.Кулишер, П.В.Микеладзе, А.А.Тривус и ряд других экономистов.

Характерной особенностью экономического развития индустриально развитых стран в XX веке стали проводимые налоговые реформы, которые существенно меняли ориентиры налоговой политики, а также масштабы и методы государственного вмешательства с помощью налогового механизма в рыночную экономику. Теоретической базой для налоговых преобразований послужили исследования крупнейших экономистов XX века — Д.М.Кейнса, А.Лаффера, К.Р.Макконела, А.Маршалла, П.Самуэльсона, М.И.Фридмана и

др.

Переход России в начале 90-х годов XX века к рыночному типу развития экономики вызвал повышенный интерес к проблемам налогообложения и у российских учёных. На сегодняшний день существует немало научных исследований, раскрывающих сущность налоговой системы, и работ, посвященных различным аспектам налогообложения. Это труды

Карп М.В., Кировой Е.А., Князева В.Г., Куликова А.Г., Окуневой Л.П., Павловой Л.П., Панского В.Г., Пенькова Б.Е., Пепеляева С.Г., Черника Д.Г., Юткиной Т.Ф. и др.

В целом, проблемы построения эффективной налоговой системы имеют достойное отражение в трудах как классиков экономической мысли, так и у современных учёных, занимающихся исследованием финансовой сферы. Вместе с тем следует отметить, что большую разработку получили общетеоретические вопросы построения налоговой системы. В значительно меньшей степени исследованы функциональные основы налогового механизма, как системы организационно-правовых, экономико-функциональных и административных мер, направленных на реализацию функций налоговой системы.

Цель диссертации заключается в исследовании функциональных основ налогового механизма, на основании которого можно было бы выработать основные направления его совершенствования.

Реализация поставленной цели потребовала решения следующих **основных задач:**

рассмотреть генезис науки о налогах и эволюцию принципов налогообложения;

исследовать функциональные основы налогового механизма как системы управления налогообложением;

проанализировать современное состояние налоговой системы России;

базируясь на теоретической основе, разработать основные направления совершенствования налогового механизма в условиях трансформируемой экономики России;

разработать модель налогообложения, отвечающую требованиям экономической эффективности, справедливости и оптимального (незатратного) администрирования.

Объектом исследования является налоговая система как форма реализации функций налогов.

**Предметом исследования**выступает налоговый механизм как совокупность социально-экономических и организационно-правовых отношений, направленных на раскрытие сущностного содержания налоговой системы.

**Методологической базой проведения исследований**служат теоретические работы отечественных и зарубежных авторов по проблемам налогообложения и налогового регулирования рыночной экономики. Исследование осуществлялось на основе системного, диалектического, логического и ситуационного анализа с использованием метода натурного моделирования, а также математических и статистических методов. В работе использованы данные бухгалтерского учёта и отчётности ряда предприятий, данные налоговой и статистической отчётности, материалы по организации налогообложения в ряде зарубежных стран, полученных в ходе стажировок автора в налоговых органах США и Франции.

В результате исследования в диссертационной работе получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие **научную новизну:**

- определены методологические и функциональные основы налогового  
механизма как системы экономико-функциональных, политико-правовых и  
организационно-административных отношений, направленных на  
реализацию фискальной и регулирующей налоговых функций;

- обосновано положение о том, что совершенствование налогового  
механизма должно происходить не только за счёт реализации мер  
принуждения или создания соответствующих барьеров в налоговом  
администрировании, но и через построение механизма управления  
налогообложением с элементами саморегулирования за счёт  
разновекторности применяемых налогов и учёта синергетических свойств  
налоговой системы (удовлетворение фискальных интересов государства  
через реализацию экономических интересов налогоплательщиков);

- в рамках предлагаемой разновекторной модели налогообложения  
обоснован переход от налогообложения прибыли к налогообложению  
расходов, как к наиболее продуктивной форме налогообложения с точки  
зрения эффективности, справедливости и оптимальности  
администрирования;

- обоснованы предложения по совершенствованию налоговой системы  
в разрезе отдельных видов налогов и специальных налоговых режимов. В  
частности, предложена более эффективная, по мнению автора, схема  
исчисления ЕСН, обозначены пути реформирования имущественного  
налогообложения в России, разработаны концептуальные подходы к  
совершенствованию налогообложения малого бизнеса;

предложена усовершенствованная схема администрирования крупнейших налогоплательщиков России, предполагающая передачу функций мониторинга, анализа финансово-хозяйственной деятельности и предпроверочного анализа в межрегиональные (межрайонные) налоговые инспекции по крупнейшим налогоплательщикам **с**целью повышения эффективности и качества налогового контроля.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

существующая одновекторная модель налогообложения не раскрывает потенциал налоговой системы в целом, т.к. в ней налоги проявляют антагонизм в отношении друг к другу. Так, усилия налоговых администраций повысить собираемость одного налога или законодательное изменение налогооблагаемой базы по этому налогу влечёт за собой уменьшение поступлений по другому налогу и наоборот. В предлагаемой разновекторной модели само по себе законодательное изменение базы налогообложения по одному налогу не приводит к аналогичному изменению в налогооблагаемой базе иных налогов. Вместе с тем, при уклонении налогоплательщика от уплаты одного из налогов, разновекторность налоговой системы компенсирует эти потери и при меньших ставках налогов

более полно раскроется её потенциал;

налогообложение расходов более предпочтительно с точки зрения экономической эффективности, справедливости и оптимального администрирования, чем налогообложение прибыли и доходов;

отсутствие побудительных мотивов к искусственной минимизации прибыли в связи с отменой налога на прибыль приведёт к росту капитализации рынка, проявит легитимные источники финансирования расширенного воспроизводства и отобразит реальную финансовую картину на предприятиях для акционеров и инвесторов, что в свою очередь приведёт к повышению инвестиционной привлекательности российских предприятий;

- базируясь на разновекторности налогообложения, предлагается  
заменить налог на прибыль налогом на расходы, снизить ставки налога на  
добавленную стоимость и единого социального налога **с**одновременным  
упрощением порядка исчисления последнего. Объектом налогообложения по  
налогу на расходы будет стоимость товаров (работ, услуг), приобретаемых  
для осуществления операций, облагаемых НДС, в том числе приобретаемых  
для перепродажи.

**Практическая значимость диссертации**определяется её ориентацией на решение актуальных вопросов совершенствования налогового механизма в условиях трансформируемой экономики России. Теоретические положения в диссертации доведены до практических рекомендаций по реформированию налоговой системы, которые могут быть использованы при обсуждении соответствующих законодательных инициатив.

Основные положения, исследуемые в диссертации, и полученные результаты обсуждались на кафедре конкретной экономики и финансов Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации. Они были апробированы в докладе на Межрегиональном форуме «Предпринимательство Сибири. Договор - 2003», в выступлениях на научно-практических конференциях, в лекциях и семинарах, а также в публикациях автора. Идеи автора о переходе от налогообложения прибыли к

налогообложению расходов в рамках предлагаемой разновекторной модели налогообложения получили положительные отклики на сайте общероссийского издания «Российский налоговый курьер» после публикации соответствующей статьи на страницах данного журнала. Кроме того, активное обсуждение вызвали предложения автора по изменению администрирования крупнейших налогоплательщиков России в ходе дискуссии, возникшей на общероссийском семинаре-совещании работников налоговых органов в октябре 2003 года.

Цель и задачи диссертации определили структуру работы, которая состоит из введения, двух глав, заключения, списка используемой литературы и приложений.

## Генезис науки о налогах и эволюция принципов налогообложения

Построение справедливой и эффективной налоговой системы выступает важным условием экономического роста на всех этапах развития общества. Поиски эффективной модели такой системы восходят к временам А.Смита. Именно этот шотландский экономист считается основоположником теории налогов, поскольку он впервые сформулировал основные принципы налогообложения, ставшие классическими. Бесспорно, смитовская теория налогообложения возникла не на пустом месте, её основы были заложены намного раньше. Например, следует упомянуть труды Фомы Аквинского (1226 - 1274), который рассматривал налоги узаконенной формой грабежа народа; Диомеда Карафа (ум. в 1487 г.), считавшего, что основной формой налогов должны быть домены, т.е. поступления от недвижимости и капитала, а также работы многих других учёных.

В начальный период развития налоговой системы, когда в налогах видели лишь материальный ущерб для плательщика и посягательство на частную собственность, теоретические разработки в основном были направлены только на обоснование налога и его определение.

Наиболее распространённой является теория выгоды, обмена услуг, или, иначе — атомистическая теория налогов, которая возникла в эпоху Просвещения в XVII - XVIII вв. во Франции. Её представители (С.Вобан, Ш.Монтескье, Вольтер, Мирабо и др.) считали, что в обмен на уплату налогов гражданин получает от государства услуги по охране их личной безопасности, собственности как от внешних врагов, так и внутренних, т.е. между гражданином и государством возникает некая сделка. Однако, данная сделка является принудительной и не всегда справедливой. Вольтер говорил, что «уплачивать налог - значит отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное». Разновидностью атомистической теории услуг явилась теория наслаждения (Ж. де Сисмонди), которая появилась в первой половине XIX в. При этом, под наслаждением понимался порядок в обществе, обладание собственностью, наличие правосудия, здоровой воды, хороших дорог и т.д. Эти наслаждения могут быть куплены у государства с помощью налогов.

Во второй половине XIX в. французскими экономистами А.Тьером, Э. де Жирарденом была обоснована теория страховой премии, которая заключалась в том, что налог приравнивался к страховому платежу. Налогообложение в этом случае выступает как механизм страхования собственности от разного рода чрезвычайных ситуаций. Размер страховой премии должен соответствовать размеру дохода или имущества индивида.

В XIX - нач.ХХ вв. Н.Канар, Б.Мильгаузен, С.Ю.Витте, Я.Таргулов рассматривали налог с точки зрения теории жертвы. Они считали, что люди, уплачивая большие налоги государству, терпят лишения, т.е. приносят жертву. Государство является принудительным органом, предопределяя сущность налога как необходимого пожертвования. Налог рассматривался как форма доходов государства, представляющая собой пожертвования граждан для удовлетворения потребностей общества. Теория жертвы - одна из первых теорий, которая содержит идею принудительного характера налогов. Такой же точки зрения придерживался и Д.С.Милль, который считал налог не злом, а жертвой, обусловленной необходимостью. Являясь отдельным производителем, правительство удовлетворяет общему началу хозяйствования. Налог и есть оплата со стороны производства за обеспечение нормальных условий хозяйствования. Таким образом, Д.С.Милль признаёт за государством обязанность собирания доходов для его существования в форме налогов. Он не только придерживался точки зрения на налог как на жертву, но и разработал теорию равенства жертвы.

## Функциональные основы налогового механизма

В научных публикациях учёных и практиков трактовка понятия «налоговый механизм» неоднозначна. Как правило, это понятие сводится к осуществлению налогового производства в конкретном пространстве и во времени. Этот подход представляется недостаточно глубоким, ибо подчёркивает возможность субъективизации налоговых действий.

Следует согласиться с выводами Т.Ф.Юткиной, что не следует рассматривать налоговый механизм лишь с позиций оперативного вмешательства государства в ход сбора налогов, а также как принятие мер, способствующих соблюдению налогового законодательства6. Налоговый механизм, формируемый как экономико-правовой способ реализации на практике внутреннего потенциала категории «налог», служит воспроизводственным целям, способствует достижению относительного равновесия между общегосударственными, корпоративными и личными экономическими интересами. В функциональном отношении действие элементов налогового механизма разграничено по двум подсистемам: фискальной и регулирующей. Соблюдение паритета между ними позволяет говорить о создании оптимального налогового механизма.

Следует отметить, что в научной литературе имеются различные мнения по определению функций налогов. Так, считается, что налоги выполняют следующие функции:

1)фискальную (бюджетную);

2)распределительную (социальную);

3)регулирующую, которая в свою очередь подразделяется на три подфункции: 4)стимулирующую; б)дестимулирующую; в)воспроизводственную; 4)контрольную;

5)поощрительную . По нашему мнению, наиболее продуктивный подход к определению функций налогов имеется у Т.Ф.Юткиной. Она выводит функции из содержания системы налоговых отношений как части финансовых отношений перераспределения совокупного (интегрального) дохода общества в границах потока денежных средств из сферы «бизнес» в сферу «бюджет». В соответствии с этим, она обосновывает две функции налогов: фискальную и регулирующую. Вместе с тем, Т.Ф.Юткина говорит, что «...в регулирующей налоговой функции заложен целый спектр функциональных проявлений сущностных свойств налоговых категорий, а именно: распределительного, перераспределительного, стимулирующего, контрольного, социального и ряда других»8. Но все они, по мнению Т.Ф.Юткиной, являются производными от регулирующей налоговой функции.

Функциональное равновесие налоговых функций на практике обеспечивается посредством научно обоснованной концепции налогового механизма. Эффективность использования налогового механизма зависит от того, насколько государство учитывает внутреннюю сущность налогов, их противоречивость. Действительно, без создания эффективного налогового механизма налоговая система, как совокупность налогов и сборов, не будет раскрывать своего внутреннего содержания - формировать доходы общества и позитивно регулировать социально-экономические процессы. В этой связи налоговый механизм призван обеспечить экономическую эффективность, справедливость и оптимальное администрирование налоговой системы.

Принятие оптимального налогового механизма означает как выбор разумных налогов и определение эффективной налоговой нагрузки, так и обеспечение соответствующих норм и правил их исчисления и уплаты в бюджет, а также организационных мер по администрированию системы.

Учитывая вышеизложенное, налоговый механизм следует определить как систему политико-правовых, экономико-функциональных и организационно-административных мер, направленных на реализацию фискальной и регулирующей функций налогов.

## Современное состояние налоговой системы России

Современное состояние налоговой системы России характеризуется состоянием перманентной реформы. Основной целью налоговой реформы является достижение оптимального соотношения между регулирующей и фискальной функцией налогов. Основные принципы налоговой реформы заключаются в выравнивании условий налогообложения, снижении общего налогового бремени и упрощении налоговой системы. При этом система администрирования налогов должна обеспечивать снижение уровня издержек исполнения налогового законодательства как для государства, так и для налогоплательщиков.

Важным шагом в области налоговой реформы явилось принятие и вступление в действие первой части Налогового кодекса РФ, что позволило решить целый ряд вопросов, связанных с взаимоотношениями между налогоплательщиками и контролирующими органами, а также администрированием сбора налогов.

В рамках осуществления налоговой реформы с 1 января 2001 года вступили в силу четыре главы части второй Налогового кодекса РФ: «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», «Налог на доходы физических лиц», «Единый социальный налог»; с 2002 года - главы «Налог на прибыль» и «Налог на добычу полезных ископаемых»; с 2003 года вступили в действие главы, регламентирующие порядок взимания налога с продаж, транспортного налога и налога на игорный бизнес. Кроме того, с 2003 года - главы, посвященные специальным налоговым режимам, а именно, глава 26-1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)», глава 26-2 «Упрощённая система налогообложения» и глава 26-3 «Система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности».

С введением этих глав полностью отменены налог на содержание жилищной сферы и объектов социально-культурного назначения, налог на пользователей автодорог, налог на реализацию ГСМ, налог на приобретение автотранспортных средств, налог на отдельные виды транспортных средств, налог на покупку иностранных денежных знаков. Вместо трёх налогов, связанных с добычей полезных ископаемых, появился один новый. Налог на прибыль снижен с 35% до 24%, при этом разрешено уменьшать его, списывая на затраты все виды прямых и косвенных расходов. С введением единого социального налога снижен общий размер отчислений в государственные внебюджетные социальные фонды. Кроме того, произошла либерализация в сфере налогообложения доходов физических лиц, в т.ч. введена самая низкая в Европе 13-ти процентная ставка этого налога. Таким образом, в последние 2 года налоговая нагрузка заметно снижалась, что, впрочем, не привело к уменьшению объёмов поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Дальнейшие шаги по реформированию налоговой системы предполагается осуществлять по следующим направлениям:

дальнейшее снижение налоговой нагрузки на фонд оплаты труда за счёт уменьшения ставки единого социального налога;

реформирование имущественных налогов путём замены существующих налога на имущество предприятий, налога на имущество физических лиц и земельного налога налогом на недвижимость;

установление льготного режима для организаций, осуществляющих хозяйственную деятельность на территории особых экономических зон, с целью стимулирования инвестиционной и инновационной активности; отмена налога с продаж с 2004 года; снижение ставки НДС на 2 процентных пункта; введение экологического налога. Проводимое в стране реформирование налоговой системы позволило увеличить собираемость налогов почти на четверть в 2002 году по сравнению с 2001 годом, несмотря на снижение налоговых ставок и общую либерализацию налоговой системы. Данные о поступлении налогов приведены в таблице 2.

Темпы роста поступлений налогов и сборов в реальном выражении опережают темпы роста реального объёма ВВП. Так, темп роста ВВП в 2002 году составил 104,3% при темпе роста поступлений налогов и сборов в реальном выражении за 2002 год 108,5% при расчётном индексе потребительских цен 115%.