Алеников, Александр Сергеевич. Развитие инструментария налоговой политики Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Алеников Александр Сергеевич; [Место защиты: Кубан. гос. ун-т].- Краснодар, 2013.- 183 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/1457

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Теоретические аспекты формирования налоговой политики государства 14**

1.1. Сущность и значение налоговой политики в экономическом развитии государства 14

1.2. Налоговая политика государства как инструмент расширения экономического воспроизводства 30

1.3. Методические аспекты налоговой политики: типы, модели, методы, стадии реализации 49

**2. Инструментарий реализации налоговой политики россии в условиях формирования эффективной системы общественного воспроизводства 60**

2.1. Предпосылки формирования эффективной системы общественного воспроизводства в России 60

2.2. Формирование воспроизводственного характера отдельных видов налоговых платежей в Российской Федерации 75

2.3. Влияние коррупции на ослабление эффективности функционирования налогового механизма 91

**3. Инструментарий конвергенции налоговых функций при формировании национальной налоговой политики 105**

3.1. Методические аспекты налоговой конвергенции и ее влияние на налоговую политику 105

3.2. Налоговый комплаенс как ключевой инструмент формирования эффективной налоговой политики 118

3.3. Приоритетные направления совершенствования налоговой системы России в рамках концепции устойчивого общественного воспроизводства 135

Заключение 151

Списокиспользованныхисточников

* [Налоговая политика государства как инструмент расширения экономического воспроизводства](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-instrumentarija-nalogovoj-politiki-rossijskoj-federacii.html#5264931)
* [Формирование воспроизводственного характера отдельных видов налоговых платежей в Российской Федерации](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-instrumentarija-nalogovoj-politiki-rossijskoj-federacii.html#5264932)
* [Влияние коррупции на ослабление эффективности функционирования налогового механизма](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-instrumentarija-nalogovoj-politiki-rossijskoj-federacii.html#5264933)
* [Приоритетные направления совершенствования налоговой системы России в рамках концепции устойчивого общественного воспроизводства](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-instrumentarija-nalogovoj-politiki-rossijskoj-federacii.html#5264934)

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Формирование и реализация налоговой политики способствует стабильному развитию экономики государства. Налоговая политика, являясь одной из основных предпосылок устойчивого экономического роста, выступает в роли ключевого фактора, формирующего благоприятный инвестиционный климат и создающего условия для повышения уровня благосостояния населения. Страны, способные сформировать и реализовать такую налоговую политику, не только успешно решают проблемы фискального и социального характера, но и получают существенное конкурентное преимущество в преодолении посткризисных проблем.

В условиях глобальной нестабильности налоговая политика является одним из первостепенных инструментов управления экономическими процессами. Принимая во внимание, что регулирующий потенциал налоговой политики как комплексной экономической категории всё ещё находится в стадии формирования, необходимо дальнейшее совершенствование данного инструментария. В настоящее время налоговая политика имеет реальный потенциал для разрешения экономических проблем воспроизводственного характера, при этом возможность и эффекты воздействия его на развитие экономики пока еще слабо изучены и апробированы.

Ключевыми факторами препятствующими выходу экономики России на устойчивые темпы экономического развития являются не отдельные недоработки в рамках принятия или реализации правовых актов в области налогообложения, но ошибки методического характера, недостаточное осмысление формируемой модели функционирования налоговой системы, и, как следствие, невозможность эффективного осуществления экономических реформ на фоне возникновения дополнительных налоговых рисков.

В связи с этим, основной целью отечественных ученых-налоговедов становится разработка единой теоретико-методической концепции налоговой политики на основе новейших отечественных и зарубежных исследований в данной области. Единая концепция в рамках формализации, реализации и оценки налоговых преобразований является необходимым фактором успешно проведенной налоговой реформы, способная, с одной стороны, выполнить цели возлагаемые государством на данную реформу, с другой стороны, не послужить фактором, увеличивающим бремя налогоплательщика.

Степень разработанности проблемы. Первые научные теории налогообложения содержатся в трудах Ф. Аквинского, Т. Гоббса, С.П. де Вобана, Ш. Монтескье, Вольтера, О. Мирабо, Ж. Ш. де Сисмонди, Т. Мальтуса, А. Тьера, Д. Мак-Куллоха. По мере развития научной мысли основной вклад в теорию налогообложения внесли: У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, Ф. Кенэ, А. Вагнер, Б. Гильдербранд, Р. Гильфердинг, Дж. Кейнс, М. Фридман, А. Лаффер, Д. Локк, А. Маршалл, Ж.-Б. Сэй, Т. Джордж, Ж.Ж. Руссо, К. Маркс, Э. Селигман и другие экономисты. Основоположники отечественного налоговедения: А. Поленов, П. Гензель, И. Горлов, А. Исаев, И. Озеров, М. Орлов, И. Кулишер, И. Посошков, А. Соколов, В. Дьяченко, А. Вайнштейн, И. Блиох, В. Твердохлебов, Н. Тургенев, С. Витте, И. Янжул и другие.

Концептуальные основы формирования отечественного налоговедения нашли отражение в трудах: С. Барулина, Л. Гончаренко, Ю. Иванова, И. Караваевой, И. Майбурова, Л. Павловой, В. Панскова, И. Перонко, Н. Петуховой, Л. Поповой, В. Пушкаревой, А. Толкушкина, М. Харламова, Д. Черника, Т. Юткиной и др.

Теоретико-методологические аспекты налоговой политики в условиях социально-экономических преобразованиях нашли отражения в работах: Б. Алиева, А. Аронова, Е. Вылковой, Р. Гринберга, И. Горского, А. Дадашева, Е. Евстигнеева, В. Кашина, В. Красницкого, М. Мишустина, М. Косова, Л. Крамаренко, А. Тарасевича, Ф. Ханафеева, Л. Ходова и др.

Совершенствованию регулирующего потенциала налогообложения и обоснованию воспроизводственной функции отдельных групп налоговых платежей посвящены труды: В. Вишневского, И. Гашенко, Т. Гварлиани,

1. Горелко, В. Гребенниковой, И. Дрожжиной, Л. Игониной, З. Клюкович, И. Мамоновой, О. Мамруковой, С. Сайфиевой, В. Сенчагова, А. Соколовской, А. Тищенко, Н. Тюпаковой и др.

Большой вклад в развитие правовых основ налогообложения внесли:

1. Берник, А. Брызгалин, А. Зрелов, Ю. Кваша, Ю. Крохина, О. Миронова, М. Романовский, С. Пепеляев, А. Худяков, А. Ялбулганов и др.

Потребность в развитии имеющегося теоретико-методического инструментария реализации налоговой политики Российской Федерации предопределила необходимость проведения данного диссертационного исследования, его тему, цель, задачи, объект и предмет.

Цель и задачи исследования. Целью данного диссертационного исследования выступает совершенствование инструментария и разработка рекомендаций по его рациональному использованию при реализации налоговой политики Российской Федерации. Необходимость достижения поставленной цели предопределила следующие задачи данного исследования:

1. уточнить сущность и значение налоговой политики в развитии национальной экономики;
2. обосновать роль налоговой политики в процессе расширенного воспроизводства;
3. проанализировать инструменты оценки эффективности реализации налоговой политики;
4. выявить потенциал формирования и методические предпосылки реформирования налоговых платежей в Российской Федерации;
5. исследовать механизм конвергенции налоговых функций и его влияние на налоговую политику;
6. сформировать инструментарий налогового комплаенса как фактора формирования эффективной налоговой политики;

- разработать приоритетные направления по совершенствованию инструментария налоговой политики Российской Федерации.

Объектом исследования является инструментарий налоговой политики в условиях современной России.

Предметом исследования выступает совокупность финансово- экономических отношений возникающих между субъектами экономической системы при формировании и реализации налоговой политики.

Область исследования. Исследование проведено в рамках специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит, 2.6 - Теория построения бюджетной и налоговой системы; 2.9.- Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы Паспорта специальности ВАК Министерства образования и науки РФ (экономические науки).

Теоретико-методологической основой диссертационного исследования послужили теоретические работы отечественных и зарубежных ученых в области налогообложения, налоговых правоотношений, теории государственного управления и концепций функционирования налогового механизма. Исследование основывается на фундаментальных методах, приемах и концепциях научного исследования: анализа и синтеза, дедукции и индукции, аксиологическом и гносеологическом, абстрактно- логическом и математической логики, диалектическом, эволюционно- системном, аналитическом, графическом, формализации, сравнительно- статистическом, экономико-конструктивном.

Информационно-эмпирической базой исследования выступили нормативно-правовые акты отечественной и зарубежных налоговых систем, официальная информация Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ и Федеральной службы государственной статистики РФ, данные консолидированного бюджета РФ, материалы научно- практических конференций, научные исследования в форме монографий, научных публикаций и диссертаций отечественных и зарубежных экономистов, разработки отдельных ученых, научных центров и коллективов, авторские наблюдения соискателя.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования базируется на предположении, что повышение эффективности функционирования экономической системы и увеличение темпов общественного воспроизводства в целом, и финансовой и налоговой систем в частности, возможно посредством формирования и обоснования инновационного теоретико- методического инструментария реализации налоговой политики государства.

Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:

1. В современных условиях налоговая политика выступает одним из ключевых элементов формирования устойчивой системы общественного воспроизводства. Совершенствование инструментария налоговой политики невозможно без реконструкции теоретических представлений о реализации налоговой политики государства, смоделированной в рамках единого теоретико-методического подхода к управлению финансовыми процессами в системе экономических отношений. Актуальность реконструкции теоретико-методической базы налоговой политики послужила основой идеи обновления и уточнения соответствующего терминологического ряда.

* 1. В рамках исследования методической базы формирования и реализации налоговой политики целесообразна дифференциация показателей оценки качества функционирования налоговой системы на основе их места в системе общественного воспроизводства (налоговые платежи на потребление, на производство (труд и капитал), экологические платежи). Налоговая политика России на современном этапе развития характеризуется перераспределением фискальной нагрузки от потребления на факторы производства, что является дополнительным барьером при формировании устойчивой системы общественного воспроизводства. Одним из ключевых условий увеличения темпов экономического роста национальной экономики является совершенствование инструментария реализации налоговой политики Российской Федерации.
  2. Ключевым подходом при реализации налоговой политики должна стать конвергенция налоговых функций как единственно возможная концепция формирования налоговой системы, оптимальной для всех участников налогового процесса. Конвергенция налоговых функций как методическое построение основывается не на диалектическом противоречии интересов различных групп участников налоговых отношений, а на формировании такого вида налогового механизма, когда все его участники выступают с реализацией общей и единой цели - увеличения темпов роста общественного благосостояния, т.е. реализации воспроизводственной функции налоговой политики государства.
  3. Основным инструментом реализации конвергенционного механизма в составе налоговой системы является налоговый комплаенс, выступающий единой методической базой и атрибутивной точкой в гармонизации различных групп экономических интересов в сфере налогообложения. Налоговый комплаенс на макроуровне предполагает выстраивание четкой, вертикальной взаимосвязи цепочки «налоговый законодатель - налоговый исполнитель - налогоплательщик» выступая основой построения устойчивой системы налоговой конвергенции в современной России. Реализация функций налогового комплаенса в России также способствует формированию среды невозможности реализации незаконных способов максимизации экономической полезности в налоговой сфере.
  4. Реализация механизма конвергенции налоговых функций в России возможно в режиме осуществления ряда преобразований действующей налоговой системы, без кардинального пересмотра всех достигнутых ранее результатов в области формирования налогового механизма. Совокупность мер по формированию воспроизводственной ориентации налоговой политики России целесообразно осуществить посредством комплексного пересмотра действующего налогового механизма, не требующего кардинального и дестабилизирующего реформирования всей архитектуры национальной налоговой системы.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в совершенствовании теоретико-методического инструментария налоговой политики государства на основе механизма конвергенции налоговых функций и разработке практических рекомендаций по реформированию налоговой системы Российской Федерации.

Наиболее значимые результаты научного исследования заключаются в следующем:

* 1. систематизирован и обновлен понятийно-категориальный аппарат налоговой политики в рамках детализации разработок С. Барулина, И. Горского, Ю. Иванова, И. Майбурова, В. Панскова (уточнен терминологический ряд, описывающий формирование и реализацию налоговой политики; отличия предлагаемых соискателем дефиниций от традиционных аналогов заключаются в смещении акцентов с фискальной на регулирующую функцию налогообложения с детализацией по уровням функционирования налогового механизма) как необходимое условие для дальнейшей разработки прикладных мер, реализуемых в ходе осуществления налоговых преобразований;
  2. аргументирована целесообразность реконструкции методической базы инструментария оценки качества функционирования налоговой системы (детализация научных исследований Б. Алиева, А. Дадашева, Р. Гринберга, Ф. Ханафеева) на основе формирования системы аналитических индикаторов относительно участия отдельных видов фискальных платежей в процессе общественного воспроизводства; сформирована схема функционирования налогового механизма и концепция регулирования налоговой системы, ориентированной на интенсификацию темпов экономического роста государства; разработан комплекс мер в рамках конвер- генционного подхода по формированию оптимальной налоговой политики России с целью достижения ускоренных темпов роста общественного воспроизводства;
  3. разработан инструментарий реализации механизма конвергенции налоговых функций в существующей системе функционирования налоговых отношений, установлены причины формирования коррупционных отношений при попытках реформирования налоговой системы в рамках устоявшегося теоретико-методического подхода к реализации налоговой политики (обоснованы и алгоритмизированы методические аспекты внедрения налогового комплаенса и перспективы его применения в рамках налоговой системы Российской Федерации; сформирован комплекс мероприятий направленных на гармонизацию фискальной и регулирующей функции в рамках функционирования налогового механизма, что позволит сформировать инновационную модель функционирования национальной налоговой системы);
  4. доказана необходимость методического обоснования конвергенции налоговых функций, что позволило гармонизировать действие фискальной и регулирующей функции налоговой политики, алгоритмизировать принцип функционирования конвергенционного механизма, что в рамках детализации научных разработок А. Аронова, И. Горского, М. Мишустина, А. Тарасевича позволяет сформировать совокупность прикладных мер, реализуемых в современной экономической практике государства с целью ускорения темпов роста общественного воспроизводства;
  5. предложен и обоснован комплекс практических мероприятий, основанных на финансово-экономических аспектах формирования механизма конвергенции налоговых функций в рамках существующей налоговой системы Российской Федерации посредством инструментария налогового комплаенса; формализована модель реализации процедур налогового ком- плаенса при формировании налоговой политики России, ориентированной на увеличение темпов роста общественного воспроизводства; комплекс мероприятий характеризуется акцентом на реформирование методической базы построения отношений субъектов налогового механизма через гармонизацию разнонаправленных интересов «налогоплательщик- государство» посредством реализации воспроизводственной функции налоговой политики.

Теоретические результаты исследования. Теоретические выводы и методические разработки диссертационного исследования формализуют, дополняют и расширяют концепцию налоговой политики в части формирования эффективной и устойчивой системы общественного воспроизводства в сочетании с высокими темпами экономического роста при сохранении фискальной составляющей налоговой системы.

Практическая значимость. Предложенные в диссертационном исследовании методические материалы могут быть использованы финансовыми органами управления Российской Федерации и её субъектов при формировании концепции реформирования налоговой системы России и осуществлении законотворческой деятельности. Предлагаемые результаты также могут быть использованы при преподавании финансово- экономических дисциплин, таких как «Налоги и налогообложение», «Финансы», «Государственные и муниципальные финансы», «Налоговая политика», «Прогнозирование и планирование в налогообложении», «Теория и история налогообложения» и пр.

Апробация результатов исследования. Основные результаты данного диссертационного исследования ежегодно обсуждались на ежегодных научно-практических заседаниях профессорско-преподавательского состава Кубанского государственного университета (2010 - 2012 гг.); Научно- практической конференции «Наука, творчество, инновации молодых ученых КубГУ» (г. Краснодар, 2011-2012 гг.), Международных научно- практических конференциях «Новая индустриализации и инновационное развитие России» (г. Сочи, 2012 г.), «Стратегия ускоренной динамики российского общества: экономика, политика, право» (г. Краснодар, 2012 г.),  
«Экономическое развитие России в условиях глобальной нестабильности: тенденции и перспективы» (г. Сочи, 2013 г.), «Устойчивое развитие глобального социума в условиях рыночной нестабильности» (г. Семей, Республика Казахстан, 2013 г.).

Публикации. По результатам исследования опубликовано 15 научных работ общим объемом 7,83 п.л. (авт. - 6,53 п.л.), в том числе 7 статей в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

Объем, структура и содержание работы. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников (146 наименований) и 4 приложений, включает 15 таблиц, 26 рисунков и 16 формул.

## Налоговая политика государства как инструмент расширения экономического воспроизводства

Из представленных на рисунке 1.1. признаков налога в официальном определении налога данным НК РФ присутствуют три признака: обязательности, индивидуальной безвозмездности, уплаты в целях финансового обеспечения деятельности государства. Несмотря на это, определение, данное НК РФ, сложно считать совершенным и свободным от изъянов и недоработок. Современные отечественные налоговеды выделяют четыре группы претензий к определению налога данного в НК РФ.

1. В трактовке НК РФ отсутствует признак законности. Возникает логический вопрос - если законодатель в ст. 23 НК РФ указал что «налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги», неясно, почему из самого определения налога аспект законности (по факту - легитимизующий данное определение) был удален;

2. Отсутствует признака регулярности уплаты налога. Данные вопрос является крайне принципиальным - ибо только признак «регулярности», исходя из определения налога, отличает налог от штрафа, санкции, конфискации и иных форм обязательных безвозмездных платежей, основанных на государственном принуждении и выражаемых в виду отчуждении имущества, устанавливаемых законодательством, но носящих совершенно неналоговый характер. Отсутствие признаки регулярности уплаты налога заставляет задуматься о главном аспекте сущности налога - его характере;

3. Крайне спорно видится праводопустимость формы взимания налогового платежа в форме отчуждения. Термин «отчуждение» прочно ассоциируется с понятиями «отнимать, отбирать, конфисковать», что демонстрирует неуважение государства к налогоплательщику. Есть ещё один момент - отчуждение ассоциируется с формой собственника, что в налогообложении происходит не всегда. Так, факт уплаты государственной организация налогов государству не приводит к смене собственника;

4. Некорректно выглядит формулировка порядка уплаты налога как «взимаемого государством». Данная формулировка больше подходит к налоговым санкциям, нежели к налогам, уплачиваемых налогоплательщиком самостоятельно, притом на основании конституционной обязанности лица к уплате налога. [64; с. 101]

Исходя из вышеперечисленного, наиболее оптимальным определением налога в современных российских условиях является определение, данное В.Г. Пансковым: «Налог - это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [90;с.16].

Определения термина «налог» является ключевым звеном при формировании концепции налоговой политики, как производной от понятия налог. Чёт кое определение такой сложной экономической категории как налог открывает возможность к дальнейшей терминологизации налоговой сферы, и напрямую подводит к одному из ключевых налоговых понятий - налоговая политика.

Термин «налоговая политика» в последнее время употребляется всё чаще и чаще. Не становится исключением в т.ч. и нормотворческая деятельность государства. Термин «налоговая политика» является также мощным инструментом манипуляции общественным мнением электората в период выборов. Если подвергнуть анализу работы известных экономистов-налоговедов конца XIX-начала XX в. В.А. Лебедева, М.И. Боголепова, И.Х. Озерова, И.И. Янжула, М.И. Туган-Барановского то данную дефиницию в них не обнаружишь. Более-менее близкое, но всё-таки не тождественное понятие «политика налога» можно встретить в 1887 г. у А.А. Исаева [44]. Первые же осознанные упоминания налоговой политики можно найти лишь во времена новой экономической политики (НЭП) большевиков.

Несмотря на то, что термин «налоговая политика» вошел в общественно-экономический лексикон достаточно давно, определение данного термина до сих пор представляет собой некоторую сложность. Сложность это связана, прежде всего, с абсолютным игнорированием законодательством России данного термина. Необходимо заметить, что отсутствие определения «налоговая политика» в законодательно-нормативной базе не исключительная особенность России. В большинстве стран (в т.ч. и в достаточно развитых с правовой и экономической точки зрения) данное определение отсутствует, хотя существуют и обратные примеры. В частности, налоговое законодательство республики Казахстан даёт определение данной дефиниции. «Налоговая политика - совокупность мер по установлению новых и отмене действующих налогов и других обязательных платежей в бюджет, изменению ставок, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы по налогам и другим обязательным платежам в бюджет в целях обеспечения финансовых потребностей государства на основе соблюдения баланса экономических интере сов государства и налогоплательщика» [85]. Качество данного определения, как с правовой, так и с логической точки зрения, вне всякого сомнения, можно поставить под вопрос - но само наличие данного определения позволяет обсуждать его, критиковать, вести дискуссию по поводу его совершенствования.

Терминологические подходы к проблеме определения «налоговой политики» как экономической категории можно, условно, разделить на несколько групп:

Первый подход - узконаправленный. Отличается стремлением ограничить (т.е. придать ей более чёткие рамки в структуре финансовой политики в целом) налоговую политику. Данный подход является одним из самых распространённых в финансовой сфере, и используется большинством финансово-экономических словарей (в т.ч. и достаточно авторитетных). В рамках данного подхода также формируют свои определения такие известные учёные как Г.Б. Поляк, А.И. Романов, М.В. Романовский, А.В, Толкушкин:

Налоговая политика - система мероприятий, проводимых государством в области налогов, составная часть фискальной политики. [128; с. 605]

Налоговая политика - комплекс мероприятий в области налогов, направленных на достижение каких-либо целей. Налоговые льготы, объекты и ставки налогов служат проявлением налоговой политики.[73; с. 28]

Налоговая политика - система мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения. [13; с. 327].

Данный подход обладает рядом положительных моментов: лаконичностью при формализации концепции налоговой политики, четкой связью с финансовой сферой деятельности (обусловлено предметной областью ученых, занимающихся формированием понятия «налоговая политика» в рамках данного подхода) и шириной охватываемых понятий. Основным минусом данного подхода является беспредметность при формулировании определения (понятие «налоговая политика» оказывается синонимично понятию «экономическая политика», «бюджетная политика», «фискальная политика»).

## Формирование воспроизводственного характера отдельных видов налоговых платежей в Российской Федерации

Приступая к анализу налоговой системы России необходимо сгруппировать налоги в зависимости от их роли в системе общественного воспроизводства. Предлагаемая группировка налогов существенно отличается от традиционно используемых способов группирования и разделения налогов и платежей, носящих налоговый характер (подоходные и поимущественные, прямые и косвенные) и не имеет тенденцию соотношения ни с национальными классификациями, ни с классификациями международных организаций. Данная классификация имеет своей целью описать динамику налогового бремени в процессе общественного воспроизводства России с точки зрения его перемещения на те или иные факторы производства, экономических агентов или отдельные субъекты государства, и попытаться оценить общее влияние налоговой политики на ключевые экономические параметры (инвестиции, уровень потребления, уровень сбережения и пр.). Необходимо напомнить об условности любой классификации, т.к. не всегда одни и те же виды налоговых платежей могут быть одновременно отнесены к той или иной группе.

Ключевым параметром группировки налогов для целей нахождения оптимальной модели оценки налоговой системы, равно как и для целей формирования оптимального подхода к формированию налоговой политики является группировка налогов по их месту в системе общественного воспроизводства. Во-первых, налоги могут быть опосредованы движением товаров и услуг -налоги на товары и услуги (в традиционных методика группировки налогов большая часть этих налогов относятся к группам общих и специальных налогов на товары и услуги), а также таможенные пошлины и иные налоги на импорт. Данную группу налогов целесообразно охарактеризовать как группу налогов на потребление в широком смысле данного слова.

В противоположность группе налогов на потребление можно выделить группу налогов на производство, включающую в себя налоги, связанные с обложением тех или иных производственных факторов, а именно: труда и капитала. Степень детализации данной группы целесообразно разделить в зависимости от степени детализации самих факторов производства, а именно - капитал (в его материально-вещественной форме), нематериальные активы, финансовые активы, интеллектуальные активы и пр. Таким образом целесообразно выделить группу налогов на труд (вторая группу), и группу налогов на капитал (третья группа). В состав второй группы включаются налог на доходы физических лиц, единый социальный налог (до 2010 г.), а также неналоговые платежи -платежи по обязательному пенсионном страхованию, платежи по страхованию от несчастных случаев, а также в связи с материнством и детством, платежи в фонд обязательного медицинского страхования, и пр. Если подходить с формальной (юридической) точки зрения - все налоги, имеющие тенденцию налагаться на фонд оплаты труда (фонд заработной платы): (ЕСН в российской практике до 2010 г.) и страховые платежи представляют собой принципиально различные виды платежей. Так, характер первых обусловлен индивидуальной безвозмездностью (хотя и с ярко выраженным целевым характером), вторые же, прямо индивидуально возмездные. Однако если подходить с принципиальной, экономической точки зрения, их воздействие на поведение экономических субъектов и цели их использования (формирование бюджетных или внебюджетных (но под эгидой правительства) ресурсов для финансирования различных групп социальных расходов) они достаточно близки.

Подоходными налогами также являются налоги, отнесенные действующим законодательством Российской Федерации к налогам на совокупный доход. Это единый налогов, взимаемый в связи с применением упрощенной си стемы налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности; единый налог, уплачиваемый при налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей, и отдельные виды платежей, взимаемых в связи с выполнением соглашения о разделе продукции. Данные налоговые платежи, исходя из их специфики, целесообразно отнести к третьей группе налогов - налогов на капитал.

Налоги на капитал (третья группа налогов) представляет собой также элемент налогообложения фактора производства (капитала) - и включает в себя как поимущественные налоги (налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций), так и подоходные (в широком смысле) налоги- налог на прибыль, единые налоги, уплачиваемые в связи с применением различных специальных налоговых режимов, и пр. Ключевым фактором, определяющим родство налоговых платежей на факторы производства, служит то, что эти налоги неизбежно увеличивают издержки производства и выступают элементами формирования цены.

Четвертой группой налогов (в основном - практика зарубежных стран) выступают налоги-регуляторы экологической ситуации в стране. С точки зрения места и роли в воспроизводственном процессе, эти налоги призваны повысить/понизить, привлекательность ряда факторов производства, использования/не использование которых наносит (может нанести) вред окружающей среде. Данными факторами выступают, как правило, транспортные налоги и различные виды экологических платежей (платежей за выбросы загрязняющих веществ). В России в эту группу можно отнести транспортный налог (с оговоркой, по причине того, что в настоящее время он рассматривается как имущественный налог, в соответствии с бюджетной классификацией, и вопрос отнесения его в другую группу носит, скорее, ценностный, нежели экономический вопрос), а также ряд неналоговых платежей за пользование природными ресурсами.

## Влияние коррупции на ослабление эффективности функционирования налогового механизма

Как видно из данных таблицы 2.3. и их графической интерпретации на рисунке 2.2. динамика налоговых доходов в России за исследуемой период качественно менялась. Так, мы наблюдаем устойчивое падение доли налоговых платежей на потребление в ВВП (с 12,56% в 2005 г. до 10,85%) в 2012 г.). Аналогично происходит падение доли налоговых платежей на капитал (с 15,48%) в 2005 г. до 12,00% в 2012 г.), причем данное падение происходит, преимущественно, не за счет экспортных таможенных пошлин, фактически вся дельта падения приходится на налоговые платежи на капитал без экспортных пошлин (7,70% в 2005 г. до 5,45% в 2012 г.).Колебание экологических платежей в доходной части консолидированного бюджета (0,17% в 2005 г. до 0,10% в 2012 г.) больше обусловлено ростом ВВП, нежели серьезным увеличением доли экологических налоговых платежей. Отдельно необходимо отметить динамику налоговых платежей на труд, увеличившуюся с 8,72% в 2005 до 9,45% в 2012 г.

Необходимо отметить немаловажную тенденцию: на протяжении всего исследуемого периода наблюдается устойчивая обратная динамика налогообложения труда и капитала, как факторов производства, так, начиная с 2005 г., оба вышеперечисленных фактора производства имели сходную долю в ВВП (8,72% у труда и 7,70% у капитала, очищенного от экспортных пошлин), после наступления переломного момента, который пришелся на кризисный, 2008 г., доля налогового бремени на труд в 2009 г. составила 10,22% а на капитал без экспортных пошлин - 5,18% в 2009 г. Так можно охарактеризовать любопытную тенденцию, экономические, антикризисные воздействия привели к снижению доходов от капитала (что, отчасти, обусловлено снижением основной ставки по налогу на прибыль с 24% до 20%), и задало краткосрочный скачок удельного веса налогообложения фактора производства - труд. Посткризисная тенденция продолжается и сейчас, можно наблюдать устойчивую отрицательную динамику при налогообложении капитала и положительную динамику при налогообложении труда. Цепной анализ динамики групп налогов по отношению к ВВП за 2005-2012 г. представлен в таблице 2.4. Таблица 2.4. Цепной анализ отклонений групп налогов по отношению

При анализе данных таблицу 2.4. особенно интересна динамика налогового бремени, и её поведение приходящаяся на кризисные годы 2008 г., позволяющая проиллюстрировать реальный экономический эффект от мер, принятых правительством в рамках нивелирования кризисных явлений в экономики России. Так, 2008-2009 г. характеризуются резким падением налоговых платежей с капитала в доле ВВП (-4,32% по отношению к росту 0,98% в 2007-2008), причем данная динамика обусловлена не только падением цен на энергоносители, что резко снизили доходы от экспортных пошлин, но и самим снижением налогового бремени, падающего на капитал (снижение ставки налога на прибыль с 24% до 20%).Параллельно можно наблюдать обратную динамику, касающуюся налогообложения труда, так, налоговое платежи на труд в кризисный момент 2008-2009 г. увеличились на 1,06%, хотя до этого в 2007-2008 г. наблюдалось снижение на 0,61%. Также кризисные годы оказались переломными для дина мики налогового бремени на потребление, устойчиво падавшее до 2008 г. (2008-2009 - падение на 1,30%), в посткризисные годы налоги на потребление стали устойчиво расти, и достигли пикового значения роста в 2010-2011 г. 1,19%. Нельзя не отметить тенденцию, проявившуюся с начала 2005 г., и ещё более усугубившуюся в кризисный период 2008 г. - труд в России является куда более «налогоемким» фактором производства, нежели капитал, и доля налогообложения труда в России неуклонно растет, тогда как доля налогообложения капитала в России, имеет устойчивую тенденцию к падению.

## Приоритетные направления совершенствования налоговой системы России в рамках концепции устойчивого общественного воспроизводства

Выделение налогового комплаенса как самостоятельного направления в общей системе формирования и управления налоговыми рисками на макроуровне продиктовано совокупностью причин, в числе которых одну из ведущих ролей занимает необходимость обеспечение сопоставимы условий коммерческой деятельности российских организаций с международными и иностранными организациями, в части гармонизации их отношений в области качества управления финансовыми активами, и, в свою очередь, как инструмент выхода отечественных субъектов экономических отношений на более качественный уровень хозяйственного управления, соответствующий мировой практике и мировым стандартом.

Внедрение налогового комплаенса в систему государственных контролирующих органов позволит провести комплексную модернизацию внутреннего аудита деятельности налоговых органах, и послужит ключевым фактором не только формирования системы налогового контроля, но позволит совершить и инновационный прорыв - создания системы государственного налогового риск-менеджмента. Необходимо отметить, что Концепция модернизации процессов проведения внутреннего аудита налоговых органов уже не первый год ставит цели повышение эффективности внутриведомственного контроля ФНС РФ за деятельностью территориальных органов, занимающихся контролем за уплатой налоговых платежей, призывает обеспечить и вывести на эффективными показатели работы систему электронного доступа внутренних аудиторов к копиям баз данных проверяемых, как территориальных налоговых инспекций, так и

Управлений ФНС по субъектам РФ, и провести комплексную автоматизацию и унификацию процессов проведения внутреннего контроля. Необходимо отметить невозможность адаптации использования существующих и действующих систем ЭОД и АИС «Налог» при проведении как внутреннего аудита, так и возможности комплаенса в рамках налоговых органов, но необходимость использовать эти устоявшиеся и уже доказавших свою полезность систем для разработки новых программных комплексов, в технико-эксплуатационных характеристики которых будет уже внедрена возможность их использования по всеми сфера деятельности обновленной системы вертикального соподчинения органов, производящих исчисление и контроль за уплатой налоговых платежей. Нельзя не отметить продолжающий наращивать темпы процесс перевода налогоплательщиков на электронные формы отчетности, когда уже по состоянию на 2012 г. более 60% налогоплательщиков сдают отчетность в электронном виде, и более 50% налогоплательщиков имеют возможность получения доступа по электронным каналам связи через сеть Интернет к персонифицированной информации для получения данных о расчетах и сверке с бюджетом. В планах ФНС России дальнейшее расширение этой практике, и доведения показателя электронной отчетности организации до 80% к 2015 г. Это, с одной стороны, существенно облегчит доступ и улучши информационную наполненность ком-плаенс-процессов в налоговых органах, с другой стороны, поможет создать единую, вертикально-интегрированную информационную систему налогового контроля по всей цепи «Головное отделение ФНС - УФНС по субъектам РФ -территориальные ИФНС - налогоплательщики», что существенно уменьшит трудоемкость при осуществлении налогового контроля с одной стороны, и существенно снизит налоговые риски и трудоемкость работы налогоплательщика с другой стороны. Плюс, данная система послужит информационной базой для формирования комплексной системы управления налоговыми рисками на макроуровне.

Необходимо четко разделить понятие налогового комплаенса и понятия «налогового аудита» как на уровне государственных органов, и налоговых органов, как непосредственной части государственной системы финансового обеспечения (налоговый комплаенс на макроуровне), так и на уровне отдельных хозяйствующих субъектов (налоговые комплаенс на микроуровне). Прежде всего, понятие «налоговый аудит» преследует своей целью, вне зависимости от уровня, осуществлять мониторинг, проверку, объективную оценку, анализировать систему внутреннего контроля (в т.ч. и в сфере налоговой оптимизации, исчисления и уплаты налогов) и оказания консультационных услуг, направленных на совершенствование деятельности организации. Это, с одной стороны, несколько шире, чем понятие налогового комплаенса, с другой стороны - имеет горизонтальные различия, поскольку система налогового комплаенса ставит себе задачу формированию зон комплаенс-рисков, а целью налогового аудита выступает подтверждение достоверности налоговой, бухгалтерской и финансовой отчетности и оценка эффективности системы финансового и экономического управления организацией.

Ключевое отличие между этими понятиями проходит в методологической сфере, и заключается в разности подходов, применяемых при комплаенс-контроле и внутреннем аудите налоговых платежей. Деятельность комплаенса заключается не в определении нарушения или отклонения, и, как следствие, применение санкций и информационное обеспечение исправление ситуации. Смысл комплаенса заключается в парадигматическом выстраивании комплексной системы контроля в организации, и определения систематических, критических для организации проблем формирования и функционирования системы контроля. В данном аспекте налоговый аудит можно трактовать как более широкое производное от налогового комплаенса.