Этагорова Марина Геннадьевна. Реформирование налоговой системы региона в переходный период : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 1998 208 c. РГБ ОД, 61:98-8/1003-0

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Теоретические основы становления налоговой системы в регионе 10

1.1 Экономико-финансовая сущность налогов и налоговой системы 10

1.2 Ретроспектива налогообложения в регионе 39

1.3 Налогообложение в регионе - как составная часть налоговой системы Российской Федерации 48

ГЛАВА 2. Современные аспекты реформирования налоговой системы в регионе 90

2.1. Основные особенности налоговой системы в регионе 90

2.2. Пути современного реформирования налогообложения в регионе 114

2.3. Стратегическое налоговое планирование как элемент научной базы реформирования налоговой системы в регионе- 139

Заключение 160

Список использованных источников и литературы 172

Приложение 188

**Введение к работе**

Актуальность исследования и степень разработанности проблемы.

Для вывода экономики страны из кризиса и решения основных задач переходного периода государство использует различные экономические рычаги. Среди них важная роль принадлежит бюджетно-налоговым механизмам, функционирующим на различных уровнях.

Вот почему создание эффективной и рациональной налоговой системы является весьма значимой проблемой социально-экономической политики государства и, в частности, в регионе.

Налоговое регулирование влияет на формирование рационального бюджета, на стимулирование производства, инвестиционного и инновационного процессов не только во всей экономике, но и в регионе. Поэтому исследование основных особенностей налоговых систем регионов и рассмотрение приоритетных направлений их реформирования весьма актуально.

Важной особенностью процесса реформирования налоговой системы как в регионе, так и в стране в целом выступают пока еще не зрелые, по существу только складывающиеся условия развития рыночной экономики, когда еще не могут проявляться в полную силу присущие ей социально-экономические механизмы.

О влиянии бюджета и налогов на экономику писали еще классики политической экономики - Вагнер А., Пегги У.. Рикардо Д.. Сисмонди Ж., Смит А. и др. Вслед за ними вопросами формирования налоговой системы занимались многие поколения ученых, среди которых: Виксель К.. Линдаль Э.. Масгрейв Р.А. Милль Дж.. Нитти Ф., Самуэльсон П., Эеберг К. и др.. а также российские исследователи: Алексеенко М.М..

Боголепов Ф.И.. Буковецкий А.И.. Витте С.Ю.. Кулишер И.М.. Озеров И.. Соболев М.Н.. Твердохлебов В.Н.. Тургенев Н., Фридман М.И.. Ходский Л.В., Янжул И. и др.

В процессе эволюции науки о налогах изучена их природа; исследованы вопросы о роли и функциях налогов; определены принципы налогообложения и распределения налогового бремени; проанализированы формы налогообложения; сформулированы концепции переложения налогов; поставлены вопросы о реальной тяжести налогообложения; раскрыты происхождение и становление налоговой системы, принципы ее построения; предложены различные аспекты определения эффективности и оптимизации налоговой системы и т.д.

В последние годы определенный вклад в разработку вопросов бюджетно-налогового федерализма, развития и истории региональных финансов, а также реформирования налогов вносят такие исследователи как: Аксенова Е., Андерсон К., Гасанлы М.. Горский И.В.. Денберг Р.ЛЛ Кашин В.А., Ламберт Ян, Люсов Л.Н., Павлова Л.Н.. Пансков В.Г., Пеньков Б.Е.. Пушкарева В.МЛ Рефьюз Р.УЛ Родин А.И.. Сажи-на М., Седов К.В.4, Семенов А.В., Синельников С.Г.5. Танзи В.. Файе-рабен Й.. Хасанов Р.Т., Хассии У.М.. Хиви Д.Ф.. Черник Д.Г., Шаталов С.Д. и другие.

Вместе с тем. развитие налоговой системы в регионе (особенно в условиях реформирования экономики) и учет при этом региональных особенностей и взаимосвязей с налоговой системой государства пока не

1 См.: Международное налогообложение. - М.. 1997.

2 См.: История финансовой мысли и политики налогов. - М., 1996.

3 См.: Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США. - М, 1996.

4 См.: Налоги з зеркале реформ. - М., 1996.

5 См.: Проблемы налоговой реформы в России. - М., 1998.

нашли достаточного освещения в трудах отечественных ученых и применения в практической деятельности. Этим обусловлен выбор темы диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования.

Цель настоящей диссертации состоит в определении сущности налоговой системы в регионе, основных направлений ее реформирования и выработке рекомендаций по дальнейшему совершенствованию этих процессов.

Реализация поставленной цели предполагает решение следующих задач:

-анализ действующей налоговой системы Российской Федерации на базе критической оценки природы налогов, их эволюции и взглядов на них;

-раскрытие закономерностей происхождения и развития региональных налогов;

-выявление роли региональных налогов в налоговой системе Российской Федерации;

-определение характерных особенностей и приоритетных направлений реформирования налоговой системы в регионе;

-раскрытие взаимосвязи и взаимодействия налоговой политики региона и Российской Федерации в стратегическом прогнозировании и планировании налоговых поступлений с помощью моделирования и анализа последствий натоговых изменений.

Объектом исследования выступают различные структурные звенья налоговой системы в регионе, рассматриваемые как составная часть всей налоговой системы Российской Федерации. Предметом исследования являются отношения субъектов регионального налогообложения, включая связи их реформирования в регионе в условиях становления рыночной экономики в России.

Методы исследования

В процессе диссертационного научного поиска использовались

диалектический, сравнительно-аналитический, экономико статистический методы исследования, а также системный анализ налоговой системы в регионе, ее происхождения и развития.

Теоретической основой диссертации явились взгляды и выводы известных отечественных и зарубежных ученых-экономистов, посвященные вопросам истории налогов и налоговой системы, проблемам бюджетной и налоговой теории, противоречиям развития бюджетно-налогового федерализма и реформирования налоговых систем в регионе и России в целом.

Основные результаты исследования, полученные лично автором, и их научная новизна состоят в следующем:

1. На основе обобщения научных взглядов экономического понимания налоговой системы и реальной отечественной практики конкретизировано содержание таких категорий, как: «региональные налоги», «местные налоги», «налоговая система в регионе». Последняя, например, представлена как обособленная часть налоговой системы России, которая, несмотря на определенную автономность, связана с более общей системой генетически и структурно и является составляющей бюджетно-налогового механизма.

2. Ретроспективный анализ государственных финансово-налоговых отношений в России позволил определить условия фОБМИ рования и развития налоговой системы и финансов на уровне региона, среди которых особая роль принадлежит административно-территориальному устройству государства, а также соответствующим структурам власти.

3. Обобщены и систематизированы показатели, характеризующие состояние налогообложения на современном этапе развития рыночной экономики: удельный вес налоговых поступлений в ВВП; структура налогообложения в разрезе соотношения основных налогов и структура распределения налоговых поступлений по уровням государственной власти; удельному весу доходов от налога на прибыль и НДС; по различным бюджетным уровням.

4. Определены основные характерные особенности налогообложения в регионе, выраженные в соотношении поступлений от основных (федеральных) и собственных (региональных) налогов (преимущественным источником доходов региональных бюджетов являются поступления от перераспределения федеральных налогов, поэтому резервы увеличения поступлений по основным налогам имеют как стратегическое, так и тактическое значение в региональных бюджетах); в политике регионального налогового регулирования и выравнивания; в уровне самостоятельности законодательной и налоготворческой деятельности региональных властей (использование регионами права устанавливать ставку и корректировать налоговую базу, применение налоговых стимулов и налоговых льгот по налогам в доли, поступающей в региональный бюджет, а также использование права вводить дополнительные налоги). 5. Разработана авторская схема закрытого перечня налогов каждого уровня власти Российской Федерации. Так, к региональным налогам отнесены региональный налог на доходы предприятий, налог на доходы физических лиц (регулирующий), экологический налог, налог на недвижимость (регулирующий), региональный социальный налог, региональные лицензионные сборы, региональные рентные платежи, налог на использование региональной символики; а также выявлены источники формирования доходной части региональных бюджетов для укрепления их самостоятельности и обеспеченности -введение регионального налога на прибыль с переходом на налогообложение доходов предприятий: введение социального налога на каждом уровне; закрепление на региональном уровне 40% таможенных пошлин, взимаемых на территории региона; внедрение механизма зачисления налоговых платежей структурных подразделений в соответствующие региональные бюджеты независимо от регистрации головного предприятия и т.д.

6. Уточнена концепция стратегического налогового планирования для реформирования налогообложения в регионе, включающая анашз налоговой политики с использованием ее оценки по основным стандартным критериям и трех основных типов анализа и прогнозирование налоговых поступлений с применением планирования ожидаемых поступлений и оценки налоговых поступлений.

Практическая значимость и апробация исследования.

Основные теоретические и практические выводы и положения, разработанные в диссертации и составляющие ее новизну, могут быть использованы в процессе дальнейшего реформирования налоговой системы на уровне региона в условиях перехода к рыночной экономике; в подготовке региональных программ социально-экономического развития и стратегических планов реформирования экономики и финансов; в прикладных исследованиях, проводимых финансово-экономическими органами при разработке налоговой политики региона; в учебном процессе при изучении курса "Финансы, денежное обращение и кредит" . " Государственные финансы", Налоги и налоговая система". "История финансов и налогов".

Основные положения и выводы диссертации обсуждались на межкафедральной научной конференции Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации "Экономика: проблемы государственного регулирования" (май 1996 г.). а также на научно-практической конференции ""По изучению проблем эколого-экономического сбалансированного развития" (г. Улан-Удэ. БНЦ СО-РАН РФ, февраль 1998 г.).

Отдельные выводы и результаты анализа диссертационного исследования использовались при разработке проекта Налогового кодекса Республики Бурятия и предложений по Налоговому кодексу Российской Федерации и ряда направлений реформирования налоговой системы.

По теме диссертации автором опубликованы 3 статьи общим объемом 1,2 п.л.

Структура и объем диссертации. Работа состоит из введения, двух глав, шести параграфов, заключения и списка использованной литературы и источников. Она изложена на 207 машинописных страницах, содержит 22 таблицы. 1 схему, 6 графиков и приложение.

## Экономико-финансовая сущность налогов и налоговой системы

Сложность понимания природы налога обусловлена тем. что налог - это одновременно экономическое, хозяйственное и политическое явление реальной жизни. Русский экономист М.М. Алексеен-ко еще в XIX в. отметил эту особенность налога: "С одной стороны, налог - один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т.е. цены) собственно началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства"6.

Как известно, реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических форм. Поэтому исследование природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве. В свое время П. Прудон верно отметил, что "в сущности вопрос о налоге есть вопрос о государстве"7.

Интересную этимологическую иллюстрацию исторического процесса эволюции взглядов на природу налога дает Э. Селигман: "Вначале господствующей является идея дара. В средние века индивидуум делает подарок правительству. Идея дара находит свое выражение в латинском термине donum и в английском - benevolence. На второй степени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке. Этой идее соответствовало латинское слово precarium. которое употреблялось на континенте несколько столетий. также и германское Bede (от beten - просить). На третьей стадии мы встречаемся с идей помощи, оказываемой государству. Эта идея нашла себе выражение в латинском adiutorium, английском aid и французском aide. На четвертой стадии появляется суждение о жертве, приносимой индивидуумом в интересах общественного блага. Эта идея видна из старо-французского gabelle, в современном немецком Abgabe. в латинском - bazio. На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности, которому соответствует английское duty. Лишь на шестой стадии встречаем идею принуждения со стороны государства. Эту идею мы видим в английском impost или imposition, также как во французском impot, и итальянском imposta. На седьмой и последней стадии мы видим идею определенной доли или оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика. Эту идею видим в средневековом английском термине scot (выражение; быть "at scot and lot"), которое представляет собой видоизмененное немецкое schoss или скандинавское skatt. Немецкое Schatzung (или оценка), бывшее в употреблении в начале столетия"8.

Советская финансовая наука в 20-е гг. придерживалась определений налога, господствовавших в западной финансовой науке. " Налогами называются принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства, на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей"9.

## Ретроспектива налогообложения в регионе

Исторически наиболее ранними формами региональных налогов (финансов) в России следует считать различные виды местных платежей, которые уплачивало население территориальной администрации (наместникам и волостелям) для выполнения ими государственных функций: обороны, управления, содержания посольств и др. Объектом общегосударственных интересов и связи с «центром» в России являлись лишь наиболее значительные виды доходов (таможенные, кабацкие, а затем питейные и соляные сборы), полностью отсылаемые в Москву. Сбор других видов территориальных доходов целиком являлся прерогативой воевод и их администрации (финансовых приказов, старост, целовальников), собиравших и расходовавших их на местах. Только остаток средств, если он был. отсылался в Москву27.

В петровский период на местах возникает финансовая администрация - камериры и рентмейстеры, земские комиссары для взимания сборов. А в период царствования императора Александра I все повинности и сборы, для удовлетворения потребностей территориального хозяйства, получают называние - земские повинности. При этом государство берет на себя утверждение смет и раскладок земских повинностей и образование специального фонда для предоставления ссуд наиболее обремененным по территориальному положению или беднейшим губерниям.

Далее земские повинности на основе правительственных актов «Положение о земских учреждениях» 1864 года и «Городское положение» 1870 г. трансформировались в форму территориальных финансов. Происходит разделение земских повинностей на государственные, губернские и частные, т.е. земские повинности общегосударственного значения и территориального уровня. Земским учреждениям было предоставлено право определять сборы со всех разрядов имущества и право по составлению, утверждению земских смет и раскладок, их исполнению. А также создан механизм выравнивания налогового бремени по земским повинностям. Тем самым институционально сформировались территориальные финансовые отношения.

В начале XX в. все местные доходы достигали только 12,4% государственного бюджета. Среди доходных источников основные поступления обеспечивали сборы с недвижимого имущества (2/3 всех доходов земств) и предприятий (около половины всех поступлений городского бюджета). При этом в предложениях по реформированию налоговой системы накануне революции каких-либо существенных сдвигов не предполагалось.

После революции в советский период развития региональные Финансы, в том числе и налоги, претерпели значительные каче-ственные изменения в связи с преобразованием социально-экономического и политического устройства государства, изменением направлений экономической и финансовой политики, особенностями правового регулирования и т.д.

Подоходный налог был перестроен в направлении усиления прогрессии в обложении и увеличении налогооблагаемой базы за счет расширения числа налогоплательщиков. Отменены подоходный налог и налог с наследства. И введены некоторые новые налоги.

С началом гражданской войны и военной интервенции произошла отмена практикования денежных налогов и возросла роль натуральных налогов. После войны в 1922 г. в связи с расширением товарно-денежных отношений в стране был осуществлен переход к единому натуральному налогу, который исчислялся в ед. ржи (пшеницы) в зависимости от мощности хозяйства.

## Основные особенности налоговой системы в регионе

Реформирование налоговой системы в России производится в крайне сложных условиях экономического спада, инфляции, кризиса государственных финансов и бюджетного дефицита. За последние шесть лет (1992-1997 гг.) валовой внутренний продукт в совокупности снизился на 28 %. Совокупные потери ВВП (измеренные по покупательской способности рубля) за четыре года составили 227 млрд. долларов. Спад производства промышленной продукции только за 1996 г. произошел более, чем на 5 %, а объем сельскохозяйственной продукции сократился на 7 %59.

Реформа налоговой системы налогообложения проводится с тем. чтобы, с одной стороны, увеличить финансовые поступления в любой бюджет, и, с другой - создать стимулы для активизации предпринимательской и инвестиционной активности.

Несмотря на трехуровневую классификацию налоговой системы Российской Федерации, до сих пор не найдены оптимальные пути и каналы поступления средств в бюджеты различных уровней, а также распределения налоговых поступлений между федеральным правительством и регионами для обеспечения их экономической самостоятельности.

Главное отличие налоговой системы Российской Федерации от стран с развитой экономикой в том, что все основные федеральные налоги фактически являются регулирующими и распределяются между бюджетами всех уровней власти, кроме налога на имущество (см. таблица 17).

СФ (М) - местные налоги в рамках субъекта Федерации Как видно из таблицы 17, в целом наблюдается существенная завышенность статуса части налоговых позиций по сравнению с допустимыми и приемлемыми с точки зрения экономической эффективности. Это обуславливает необходимость распределения практически всех федеральных налогов между федеральным Центром и субъектами Федерации. Возможность закрепления за каждым уровнем собственных непересекающихся источников почти не используется (за исключением налога на имущество). Отсюда значительные перераспределительные потоки, мощные встречные потоки финансовых ресурсов, постоянные конфликты.

Согласно статьи 1. Закона "Об основах налоговой системы Российской Федерации" органы государственной власти национально-государственных, национально- и административно-территориальных образований могут предоставлять дополнительные льготы по налогообложению только в пределах сумм налогов зачисляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации в их бюджеты.

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством налог на прибыль отнесен к категории федеральных налогов. а регионы только "допускаются" к участию в поступлениях от него через собственную ставку и возможной некоторой корректировки базы. Фактически субъектам Федерации предоставлено право самостоятельно устанавливать ставку независимо от федеральной ставки и корректировать (ссужать) налоговую базу по налогу на прибыль в его территориальной части. Такая же система допустима ко всем остальным федеральным налогам в части доли налогов, поступающей в бюджет субъектов Федерации, т.е. утверждение самостоятельной территориальной ставки возможно по акцизам, по НДС и т.д.