Шаталов Сергей Дмитриевич. Методология формирования и развития налоговой системы Российской Федерации : Дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 : М., 2003 470 c. РГБ ОД, 71:04-8/347

**Содержание к диссертации**

Введение

Раздел I. Методология и базовые принципы построения налоговой системы государства с рыночной экономикой

Глава 1. Методологические основы и принципы построения налоговой системы в рыночной экономике

Введение 24

1.1. Основные проблемы российской налоговой системы 27

1.2. Требования, предъявляемые к налоговой системе в рыночных

условиях 37

1.3. Систематизация и унификация налогового законодательства 42

1.4. Важнейшие термины и понятия налогового законодательства 47

1.5. Принцип многоканальности налоговой системы 75

1.6. Принцип иерархической организации налоговой системы 80

Заключение 84

Глава 2. Система администрирования налогов

Введение 89

2.1. Подходы к налоговому администрированию. Проблема выявления и ликвидации каналов налоговых уклонений 91

2.2. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по

уплате налога 96

2.3. Налоговые органы и другие контролирующие органы .. 103

2.4. Налоговый контроль 110

Заключение 122

Раздел 11. Методологические аспекты прямого налогообложения в Российской

Федерации

Глава 3. Налог на доходы физических лиц

Введение 126

3.1. Базовые принципы налогообложения доходов физических лиц 129

3.2. Концепция реформирования налога на доходы физических лиц 132

3.3. Проблемы определения субъекта налогообложения и статуса резидента 135

3.4. Вопросы определения объекта налогообложения. Разграничение доходов по признаку страны их происхождения 138

3.5. Некоторые аспекты установления налоговой базы 147

3.6. Проблемы предоставления налоговых льгот 155

3.7. Принцип плоской налоговой ставки 170

3.8. Вопросы устранение двойного налогообложения 171

Заключение 172

Глава 4. Единый социальный налог (взнос)

Введение 177

4.1. Концепция реформирования системы отчислений в государственные социальные внебюджетные фонды 180

4.2. Общие положения введения единого социального налога 184

4.3. Принципы определения субъекта налогообложения 185

4.4 Проблемы определения объекта налогообложения 189

4.5. Некоторые аспекты определения налоговой базы 190

4.6. Принципы предоставления налоговых льгот 194

4.7. Новые подходы к установлению ставок налога 196

4.8. Вопросы расчета и уплаты единого социального налога 198

Заключение 204

Глава 5. Налог на прибыль организаций

Введение 209

5.1. Основные направления реформирования налогообложения прибыли организаций в ходе налоговой реформы 211

5.2. Принципы и правила определения субъекта налогообложения 221

5.3. Дискуссионные вопросы определения объекта налогообложения 227

5.4. Базовые правила формирования доходов в налоговых целях 231

Классификация доходов 231

5.5. Методологические основы классификации расходов 246

5.6. Выбора учетной политики 284

5.7. Общие принципы и особенности формирования налоговой 292

5.8. Критерии определения налоговых ставок и правила уплаты

налога 312

5.9. Необходимость индивидуальных конструкций налогообложения прибыли

и их анализ 317

з

5.10. Проблемы методологического обеспечения налогового учета .330

Заключение 331

Раздел III. Методологические аспекты косвенного налогообложения в Российской Федерации

Глава 6. Налог на добавленную стоимость

Введение 341

6.1 Экономические основы и история НДС в различных

странах 344

6.2. Основные принципы определения субъекта налогообложения 354

6.3. Проблемы определения объекта налогообложения 362

6.4. Принципы определения налоговой базы налога на добавленную стоимость 377

6.5. Критерии установления налоговых ставок 383

6.6. Определение даты реализации товаров как элемент разграничения налогового и бухгалтерского учета 385

6.7. Отнесение сумм налога на затраты по производству и

реализации 390

Заключение 392

Глава 7. Акцизы

Введение 398

7.1 Общие основы акцизного налогообложения 402

7.2. Критерии определения и группировки субъектов акцизного налогообложения 407

7.3. Правила определения подакцизных товаров 411

7.4. Методологические подходы к определению объекта налогообложения 412

7.5. Проблемы определения налоговой базы акцизов 418

7.6. Некоторые специальные налоговые режимы 425

7.7. Вопросы определения величины акциза 428

Заключение 431

Заключение 434

Библиография 454

* [Основные проблемы российской налоговой системы](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-formirovanija-i-razvitija-nalogovoj-sistemy-rossijskoj-federacii.html#890711)
* [Подходы к налоговому администрированию. Проблема выявления и ликвидации каналов налоговых уклонений](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-formirovanija-i-razvitija-nalogovoj-sistemy-rossijskoj-federacii.html#890712)
* [Базовые принципы налогообложения доходов физических лиц](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-formirovanija-i-razvitija-nalogovoj-sistemy-rossijskoj-federacii.html#890713)

**Введение к работе**

К концу 80-х годов экономика СССР по темпам роста стала значительно отставать от экономик западных стран. Несмотря на то, что практически все финансовые ресурсы страны были сконцентрированы в руках государства, масштабные инвестиции не приводили к кардинальным качественным сдвигам в структуре производства, а по существу лишь воспроизводили ее. Объективные стимулы экономического развития подменялись суррогатными показателями, достижение которых поощрялось путем формирования специальных фондов, в которые отчислялась часть средств (остальное изымалось государством). Как показала практика, экономика, основанная на централизованном государственном управлении, была негибкой и неконкурентоспособной по сравнению с экономиками рыночного типа.

Перекосы в структуре производства и потребления, гипертрофированная роль системы государственной социальной защиты населения создавали серьезные проблемы на пути либерализации цен и введения рыночных отношений. Особая сложность перехода состояла в том, что отсутствовала система финансового обеспечения проведения реформ, в частности, система формирования доходов государственного бюджета лишь условно могла быть названа системой, основанной на налогообложении.

Проведенный в диссертации анализ структуры налоговых изъятий, сложившейся к началу масштабной экономической реформы в России, показывает, что налоговые доходы в 1991 г. покрывали около 65% расходов бюджета, а дефицит бюджета превышал 8% ВВП. В структуре налоговых изъятий ведущую роль играл налог на прибыль. Отметим, что названия налогов не отражали их реальную экономическую природу. В СССР существовала система прямого прикрепления покупателей к поставщикам, а цены определялись централизованно. Таким образом, каждый элемент цены (в том числе прибыль) рассчитывался административными нерыночными способами. Очевидно, что переход к рынку и, в первую очередь, либерализация цен, означали коренную ломку существовавшей системы межхозяйственньгх связей, что неизбежно должно было сопровождаться сокращением спроса на продукцию одних отраслей (дотационных или ориентированных исключительно на государственное потребление) и ростом цен на продукцию других отраслей, пользующуюся спросом на мировом рынке (внутренний рынок в силу объективных причин свертывался). В условиях кризисной экономики при существовавшей системе налоговых изъятий

**5**либерализация цен могла привести к полной потере доходной базы бюджета. Проведение рыночных реформ, очевидным следствием которых являлось резкое усиление социальной и экономической нестабильности, в условиях кризиса доходной базы государства бьшо затруднено. Поэтому первым принципиально важным решением, предопределившим успешный перевод на рыночные принципы всего народнохозяйственного комплекса России, стало формирование системы налоговых изъятий, соответствующей требованиям рынка.

Выделим особую роль, которую при переходе к рынку сыграли налоги, уплачиваемые с выручки. Именно эти налоги, в первую очередь НДС, позволили в условиях высокой инфляции сохранить доходную базу бюджета, дать возможность государству оперативно корректировать объемы бюджетных расходов с учетом динамики рыночных цен.

Наряду с «оборотными» налогами были введены и другие налоги, позволившие в общих чертах сформировать налоговую инфраструктуру рыночной экономики. В конце 1991 г. было принято около 20 налоговых законов, формировавших налоговую систему, включая НДС, акцизы, подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль предприятий и организаций. Кроме того, в составе специальных отраслевых законов были введены налоги, направленные на обеспечение деятельности государственных органов самостоятельными источниками финансирования в различных сферах деятельности: в сфере дорожного строительства (платежи в дорожные фонды), лесного хозяйства (попенная плата), сельского хозяйства (плата за землю и арендная плата).

При формировании новой налоговой системы не удалось избежать ошибок,  
которые впоследствии крайне негативно повлияли на ход экономических реформ,  
поскольку финансовые возможности предприятий искусственно истощались из-за  
принудительной переориентации финансовых потоков и направления их

преимущественно в бюджет. Это относится и к первоначально принятой методике исчисления налога на прибыль, и к порядку применения НДС, и к множественности объектов акцизного налогообложения. Широкое распространение получили налоги, главной задачей которых было наполнение региональных и местных бюджетов ресурсами, необходимыми для финансирования целевых расходов (например, налог на содержание социально-культурной сферы и объектов жилищного строительства, на содержание милиции и др.).

Однако, несмотря на налоговые преобразования, ключевой проблемой экономики оказался бюджетный дефицит. Превышение расходов государства над

**6**доходами воспроизводилось из года в год. Невозможность покрытия расходов за счет налоговых поступлений делало необходимым эмиссионное финансирование дефицита (до 1995 г.) и наращивание заимствований средств на внутреннем и внешнем финансовых рынках (1995 - 1998 гг.), что значительно повышало уязвимость национальной экономики. При этом бюджетный дефицит до 1998 г. был обусловлен низкими объемами налоговых поступлений на фоне высоких расходных обязательств государства (см. табл. 1).

*Таблица 1.***Доходы, расходы, дефицит расширенного правительства в 1992 - 2002 гг. (% ВВП)**

Можно выделить ряд причин, обусловливавших кризис доходной базы бюджета:

Во-первых, сохранение политической нестабильности, ограничивавшее готовность и способность власти собирать налоги.

Во-вторых, угнетающее воздействие несбалансированности бюджета на состояние налоговой базы. Несбалансированность бюджета приводила к росту долгов федерального бюджета, что, в свою очередь, обусловливало быстрый рост общего уровня неплатежей в экономике, в том числе налоговых.

В-третьих, принципиальная ограниченность возможности государства (и особенно демократического) собирать налоги сверх определенного уровня. Экономически более развитые страны могут перераспределять через бюджет большую долю производимого в них продукта вследствие складывающейся структуры производства, более высокого уровня законопослушности населения, развитого налогового законодательства и отлаженного налогового администрирования. В странах переходной экономики степень падения уровня налоговых изъятий кроме уровня экономического развития определяется темпами и последовательностью экономических реформ, продолжительностью периода высокой инфляции, следующего за либерализацией цен. Это объясняется тем, что в условиях мягкой финансовой политики у экономических агентов формируется набор стереотипов поведения, не

**7**соответствующих высокому уровню налоговой дисциплины, а также набор методов легального и нелегального уклонения от налогообложения. В таких условиях государство обычно не проявляет должной твердости в борьбе с уклонением от налогообложения, с ростом налоговых недоимок и с разрастанием налоговых льгот, т.к. оно имеет возможность покрывать часть своих потребностей с помощью сеньоража, а также не полностью индексировать бюджетные расходы.

Таким образом, характер бюджетного кризиса отражал несовместимость сложившегося уровня налоговых изъятий государства с демократическим характером политического режима и уровнем экономического развития страны.

Непонимание описанной природы бюджетного кризиса предопределило ошибочные действия правительства по его преодолению. Периодические попытки улучшить сбор налогов как за счет улучшения системы налогового администрирования, так и путем совершенствования налогового законодательства давали ограниченный и краткосрочный результат, затем сбор налогов вновь падал до прежнего или даже более низкого уровня. По-видимому, в современной экономике России любые попытки значительно повысить объем налоговых изъятий обречены на провал. Можно спорить об объеме налоговых доходов, наиболее отвечающем уровню развития и отраслевой структуре отечественной экономики, уровню благосостояния и структуре потребления граждан, традициям подчинения законодательству и многим другим факторам. Однако тот факт, что уровень потенциально возможного сбора налогов не превышал 30% ВВП, очевиден.

Фискальный кризис ярко иллюстрируется ростом налоговой задолженности предприятий с 1992 г. Динамика налоговой задолженности перед консолидированным бюджетом накануне и в первые годы налоговой реформы приведена в таблице 2.

Яркой иллюстрацией неадекватности налоговой системы реальным потребностям экономики и необходимости ее реформирования стало нарастание масштабов уклонения от уплаты налогов. В частности, растущий спрос на наличную денежную массу в течение длительного времени при отсутствии положительной динамики в приросте объемов производства в сопоставимых ценах говорит о нарастании отрыва базы формирования финансовых ресурсов государства от реального оборота товаров и услуг и показывает наличие большого сегмента рынка, не контролируемого государством.

**8***Таблица 2.***Задолженность по налогам в консолидированный и федеральный бюджеты**

*Источник: Министерство по налогам и сборам РФ, расчеты автора.*

Описанные формы проявления бюджетного кризиса свидетельствуют о допущенных в тот период времени отступлениях от принципов организации налоговой системы, принятых в международной практике. Российская налоговая система не отвечала критериям справедливости и нейтральности, что нарушало свободу рыночной конкуренции. Будучи вовлеченной в мировой рынок, российская экономика достаточно быстро восприняла методы и формы работы на нем. Несовершенство же налоговой системы вынуждало налогоплательщиков принимать меры по скрытому выводу полученных доходов из России в зоны с более либеральным налогообложением, следствием чего стало свертывание доходной базы государства. В этих условиях на первый план вышла задача незамедлительного приведения российской налоговой системы в соответствие с требованиями рынка, комплексного устранения имеющихся перекосов и кропотливой выверки механизмов налогообложения.

Диссертационная работа посвящена вопросам стратегии налоговой реформы. В ней рассмотрены предпосылки реформы, ее основные направления: совершенствование налогового законодательства как самостоятельной отрасли права; изменение системы налогов, изменения в налоговом администрировании, а также методика исчисления и уплаты конкретных налогов.

В диссертации рассматриваются три крупные группы проблем.

Первая группа связана с анализом и обоснованием структуры правовой базы налогообложения как специальной отрасли права, ее организацией и взаимодействием с другими отраслями права. Кроме того, в работе рассмотрены специальные категории налогового законодательства. В отношении наиболее важных категорий проведен анализ дефиниций и обоснованы предложения по их совершенствованию.

Налоговое законодательство регулирует публично-правовые отношения, основанные на властном подчинении, что обусловливает особое внимание к вопросам налогового администрирования. Эта (вторая) группа вопросов касается порядка представления участниками налоговых правоотношений информации в налоговые органы, а также действий налоговых органов, включая налоговые проверки и оформление их результатов, установление фактов налоговых правонарушений, принятие мер по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, другие процессуальные действия и процедуры. Эти вопросы требуют тщательной проработки, поскольку правильная организация налогового контроля не должна создавать чрезмерных помех ведению бизнеса законопослушными налогоплательщиками. Вместе с тем такой контроль должен быть всеобъемлющим, перманентным и эффективным.

Помимо вопросов развития теории налогового законодательства, формирования общих правоприменительных механизмов, налогового администрирования в работе рассматривается еще одна (третья) группа проблем, связанных с построением оптимальной налоговой системы, включая совершенствование методики исчисления и уплаты наиболее важных налогов, таких как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, НДС и акцизы.

Объединение этих вопросов в одной работе не случайно. Отсутствие системного, структурированного налогового законодательства, терминологическая разобщенность, разрозненность и внутренняя противоречивость законов оказались серьезным тормозом для налаживания четкой системы взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. В условиях лавинообразного нарастания новых типов отношений и видов сделок неоднозначность трактовок налоговых норм приводила к возникновению большого числа спорных ситуаций, перегруженности судебных органов исковыми заявлениями, увеличению сроков рассмотрения дел. В результате внерыночные риски для предпринимателей стали резко возрастать, что заставило их искать выход из сложившейся ситуации. При наличии пробелов в налоговом законодательстве всегда формируются многочисленные каналы для уклонения от налогообложения и сужается доходная база бюджета, а неурегулированность вопросов ответственности за налоговые правонарушения приводит к тому, что такие нарушения часто остаются безнаказными. Попытки налоговых органов усилить административное давление зачастую лишь создавали дополнительные трудности для ведения предпринимательской деятельности.

Налоговая система была излишне сложной, противоречивой и запутанной, к тому же содержащей чрезмерное количество налогов. Перекосы в распределении налоговой нагрузки деформировали рынок, а высокие предпринимательские риски при отсутствии стабильности и карательном уклоне системы налогового администрирования способствовали тому, что финансовые ресурсы в основном направлялись на безналоговые краткосрочные спекуляции на финансовом рынке. Нарастающая экономическая нестабильность усиливала потребность в проведении налоговой реформы, которая позволила бы упорядочить и стабилизировать процесс формирования доходов бюджета при устранении избыточного налогового давления на товаропроизводителей (снижения его до уровня мирового рынка) с одновременным расширением базы налогообложения (отмены экономически необоснованных льгот), выравниванием налоговой нагрузки в различных отраслях и сферах деятельности.

Предметом исследования в работе является логика формирования и механизм функционирования налоговой системы в условиях становления и развития рыночных отношений, стратегия налоговой реформы в России на рубеже XX - XXI веков. Работа выполнена на фактическом материале, собранном и обработанном автором за время работы над проектом Налогового кодекса (в сопоставлении с налоговыми системами экономически развитых стран), а также на основе опубликованных автором результатов научных исследований и материалов по проблемным вопросам налогообложения.

В работе предпринята попытка реализовать комплексный подход к освещению вопросов методологии организации налоговых отношений, в том числе применительно к определению основных категорий и понятий налогового законодательства, методике построения налоговой системы России на примере конкретных налогов.

Целью исследования является выявление закономерностей построения налоговых систем в странах с рыночной экономикой и теоретическое обобщение результатов исследований, а также обоснование стратегии налоговой реформы в России.

Для достижения этой цели необходимы системный анализ российского налогового законодательства с точки зрения его соответствия методологическим подходам к построению налоговых систем в условиях рынка, а также исследование концептуальных вопросов формирования целостной системы российского налогового права.

В первой главе работы анализируются причины, предопределившие формирование дореформенной налоговой системы в том виде, в котором она

**И**сложилась в начале 90-х годов, то есть с явными отступлениями от общепринятых принципов построения налоговых систем в условиях рынка, такими как двойное налогообложение одних и тех же сумм, наличие дублирующих налогов, закрепление целевых налогов за конкретными получателями, налоговая суверенизация, множественность оборотных налогов, исчисляемых по схожей базе (платежи в дорожные фонды, налог на содержание объектов ЖКХ, спецналог и т.д.).

Причинами бессистемности и недостаточной правовой проработки налогов, были как неопределенность будущих структурных преобразований в экономике и быстро меняющееся правовое пространство, так и отсутствие опыта и знаний о практике построения налоговых систем, функционирующих в условиях рыночной экономики, а также нерешенность общих вопросов федеративного устройства России. Сказались также лоббирование интересов отдельных отраслей и унаследованный от советского времени карательный уклон, выразившийся в незащищенности налогоплательщика перед налоговыми органами и в необоснованно высоких размерах санкций за налоговые правонарушения. Свою роль сыграло и превалирование в общественном сознании методов управления, присущих прежней экономической системе (например, широкое применение всевозможных стимулов и большое число налоговых льгот).

В диссертационной работе исследуются причины нарастания кризисных явлений в сфере формирования доходной базы бюджетов к середине 90-х годов.

В работе рассмотрены и на конкретных примерах проиллюстрированы последствия несоблюдения критериев нейтральности и справедливости при формировании налоговых систем в условиях рынка Путем сопоставления выявляются ключевые позиции, по которым российская налоговая система отступает от общих правил, и обосновываются предложения по совершенствованию российского налогового законодательства.

К концу 90-х годов налоговая система стала явным тормозом экономического развития государства, что вызывало массовое недовольство и справедливые нарекания со стороны отечественных предприятий и иностранных инвесторов. Многочисленные изменения, вносившиеся на протяжении 1992-1999 гг. в законодательство, решали лишь некоторые частные проблемы, не затрагивая основ системы.

Активно, но столь же бессистемно шло формирование инфраструктуры рынка, либерализация в одних отраслях происходила при сохранении жесткой директивной регламентации в других. Попытки регулировать разные отрасли по разным правилам в

**12**условиях рьшка привели лишь к тому, что капитал стал концентрироваться там, где ему была обеспечена большая свобода и высокая рентабельность. Ситуация усугублялась тем, что государство активно пыталось компенсировать недостаточный уровень прямого бюджетного финансирования предоставлением ряду отраслей и отдельным категориям налогоплательщиков налоговых льгот. В результате происходило ущемление интересов тех, кто не пользовался льготами, то есть нарушался принцип равной конкуренции. В таких условиях налогоплательщики широко использовали пробелы законодательства для налоговой минимизации и прямого уклонения от налогообложения.

Анализ основных каналов уклонений от уплаты налогов (через офшорные компании и короткоживущие предприятия, с применением бартерных сделок, неплатежей, расчетов векселями, трансфертных цен) показывает, что многие из них появились в результате несовершенства налогового законодательства, неопределенности многих важнейших его понятий и категорий (например, длительное время налоговые законы не определяли такие понятия как рыночная цена, реализация, доход, налог и пр.).

Требования и критерии, которым должна соответствовать налоговая система рыночного типа, позволили определить задачи и обосновать стратегию налоговой реформы. К числу важнейших относятся, в частности, следующие направления:

систематизация и унификация налогового законодательства с определением единых базовых понятий и категорий;

формирование налоговой системы, наиболее адекватно отвечающей интересам федеративного государства и удовлетворяющей критериям нейтральности, справедливости и бюджетной эффективности;

создание эффективной системы налогового администрирования.

При этом выделены важнейшие задачи текущего этапа (2001-2004 гг.) реформы: 1. Повышение справедливости и нейтральности налоговой системы за счет:

- отмены неэффективных и (или) оказывающих наиболее негативное влияние на  
экономическую деятельность хозяйствующих субъектов налогов и сборов;

выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков (прежде всего за счет отмены необоснованных льгот и исключений);

исправления деформаций в правилах определения налоговой базы по отдельным налогам, искажающих экономическое содержание этих налогов;

улучшения налогового администрирования и повышения уровня собираемости налогов за счет включения в налоговое законодательство дополнительных механизмов и инструментов, обеспечивающих потребности налогового контроля;

сокращения числа контролирующих органов;

упрощения и ускорения процедур обжалования решений и действий налоговых органов (в том числе за счет создания специализированных коллегий в арбитражных судах и судах общей юрисдикции, а в последующем и специальных налоговых судов);

- сокращения возможностей для уклонения от налогообложения.

2. Снижение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков  
путем:

более равномерного ее распределения между налогоплательщиками;

снижения налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;

- разрешения учитывать при определении базы налога на прибыль все  
необходимые и документально подтвержденные затраты, связанные с извлечением  
прибыли.

3. Упрощение налоговой системы за счет:

установления закрытого перечня налогов и сборов;

сокращения числа налогов и сборов;

- максимальной унификации налоговых баз и правил их исчисления по  
отдельным налогам, а также методики исчисления и порядка их уплаты.

4. Обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы.

5. Повышение эффективности системы распределения налоговых доходов и  
налоговых полномочий между органами государственной власти и управления.

Оптимальным для преодоления разобщенности и внутренней противоречивости правовой базы было систематизировать и унифицировать все нормативные акты по налогам в рамках единого документа (Налогового кодекса). В работе анализируются и обосновываются те нормы, которые должны устанавливаться только законом, в частности: что считать налогом (то есть в отношении каких платежей должна быть признана конституционная обязанность по их уплате); кто вправе устанавливать налоги (в части компетенции разных уровней власти) и каким образом должно осуществляться введение, изменение и отмена налогов. С этих же позиций рассматриваются права и обязанности участников налоговых отношений; налоговые правонарушения и меры ответственности за их совершение, методологические вопросы исчисления и уплаты налогов, а также налогового контроля. В диссертации аргументируется необходимость

**14**закрепления закрытого перечня федеральных, региональных и местных налогов, а также анализируются основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанности по уплате налога, принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных региональных и местных налогов.

В диссертации рассмотрены вопросы определения налоговой базы при сделках между зависимыми лицами, подвергнуты анализу методы корректировки доходов в случаях, когда реализация товаров (работ, услуг) производится по трансфертным ценам.

В работе исследуются ключевые для целей налогообложения понятия, в первую очередь *реализация*и *доход.*Указанные категории анализируются как в плане отнесения места реализации и источников доходов к тем или иным государствам, что имеет важное значение не только для установления налоговой юрисдикции государства в отношении тех или иных доходов, получаемых налоговыми резидентами государства или лицами, не имеющими такого статуса, но и для международных соглашений по налоговым вопросам, так и применительно к отдельных операциям.

При реформировании российской налоговой системы важно учитывать тенденции развития налоговых систем государств с рыночной экономикой. В условиях глобализации экономики налоговые системы высокоразвитых стран унифицируются на принципе нейтральности по отношению к бизнесу, что создает условия для свободного межстранового перелива капитала и его интеграции. Отступления от общих тенденций затруднит доступ иностранных инвесторов на российский рынок, а российских товаров (работ, услуг) — на международный рынок, что может привести к изоляции России от общих интеграционных процессов. По этой причине в работе анализируется структура налоговой системы на предмет соответствия условиям рынка и обосновывается ее состав (включая важнейшие прямые и косвенные налоги).

Вторая глава работы посвящена исследованию комплекса вопросов налогового администрирования, касающихся исполнения обязанности по уплате налогов и мер по обеспечению ее исполнения, форм и методов налогового контроля, установления фактов налоговых правонарушений, а также процедурных вопросов, связанных с применением мер ответственности за правонарушения. Эти вопросы по-прежнему актуальны, т.к. действующие правила все еще оставляют много возможностей для уклонения от уплаты налогов, а правоприменительная практика характеризуется отсутствием единого подхода ко всем налогоплательщикам. В такой ситуации невозможен эффективный налоговый контроль, а налоговая система, ущемляя

**15**интересы добросовестных налогоплательщиков, не имеющих налоговых льгот и недоимок, принудительно вытесняет их с рынка, что в конечном итоге приводит к подрыву доходной базы государства.

Для эффективного налогового администрирования необходимо законодательное определение важнейших понятий, введение специальной терминологии, а также процедур установления, изменения и отмены налогов. Четкая регламентация важнейших понятий позволит во многих случаях устранить разногласия между налогоплательщиком и налоговыми органами, не доводя дело до суда. Кроме того, четкость определений и проработанность вопросов, влияющих на определение налоговой базы по конкретным операциям, позволяет ликвидировать многие каналы, используемые для уклонения от налогообложения. В работе на конкретных примерах анализируются многие такие каналы и обосновывается необходимость внесения комплексных поправок в законодательство для ликвидации существующих правовых лазеек.

Важным элементом налогового администрирования является контроль налоговых органов за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов. Для эффективного налогового контроля налоговые органы должны обладать широкими, но жестко очерченными полномочиями. Прежде всего, они должны иметь возможность осуществлять учет налогоплательщиков, доходов и имущества, подлежащих налогообложению, получать необходимую для этого информацию и проверять ее у себя или с выездом к налогоплательщику. При этом необходимо смещать акцент с проверок документов на более гибкие методы контроля, позволяющие оценить достоверность представленных налогоплательщиком сведений о доходах (например, путем сравнения финансовых результатов по группе однотипных предприятий и применяемой ими ценовой политике). Такой подход дает налоговым органам возможность выявлять теневые (безналоговые) сделки и обнаруживать каналы ухода от уплаты налогов.

Большое внимание в работе уделено структуре налоговой системы и совершенствованию методики исчисления и уплаты основных налогов. Этим вопросам посвящены второй и третий разделы диссертации.

В главе "Налог на доходы физических лиц" исследуются несколько ключевых проблем, в том числе вопросы взаимосвязи налогообложения прибыли организаций и доходов физических лиц; учета социальных аспектов при формировании налоговой базы; перехода от прогрессивного налогообложения к единой налоговой ставке.

**16**Анализ мирового опыта показывает, что хотя налогообложение доходов физических лиц используется практически всеми странами, далеко не все государства выделяют его в самостоятельный налог, поскольку основные правила налогообложения доходов граждан практически не отличаются от правил налогообложения доходов корпораций и партнерств, приравниваемых к корпорациям в налоговых целях. Поэтому часто налогообложение доходов физических лиц и корпораций производится в рамках одного подоходного налога. При этом не столь значительные, но неизбежные различия в правилах налогообложения физических лиц и корпораций (например, налоговые ставки и вычеты) отражаются в особенностях применения отдельных положений закона.

Автор обосновывает необходимость использования базовых принципов построения налогообложения доходов физических лиц в переходной экономике России:

налогообложению подлежат все доходы, получаемые физическим лицом в течение налогового периода, независимо от того, в какой форме получаются эти доходы;

у своих налоговых резидентов государство вправе облагать налогом доходы, полученные ими во всем мире, а у иных лиц - лишь доходы от источников в этой стране;

деловые расходы, связанные с извлечением доходов, подлежат вычету при определении налоговой базы;

- налогообложение не должно определяться гражданством, социальным  
положением, национальной принадлежностью физического лица или иными  
подобными критериями.

В работе показано, что те же принципы лежат в основе организации налогообложения корпораций, хотя признание организаций налоговыми резидентами государства должно исходить из иных критериев.

Изучение особенностей подоходного налогообложения физических лиц в разных странах показывает, что имеющиеся отличия обусловлены в основном историческими причинами. Проведенное автором исследование подтверждает вывод о том, что налоговая прогрессия оказывает отрицательное воздействие на экономический рост, снижает мотивацию к деловой активности, к инвестированию и формированию капитала, а также побуждает наиболее обеспеченные слои населения искать пути минимизации налогов (в том числе с помощью иностранных юрисдикции) или

**17**сокрытия доходов. С этим связана очевидная тенденция последнего времени -снижение максимальных налоговых ставок. Тем не менее и сегодня в мировой практике не редкость предельные ставки в размере 40 - 50%.

Другой исторической особенностью подоходного налога является установление необлагаемого минимума и (или) системы налоговых вычетов, которые теоретически должны выводить из-под налогообложения прожиточный минимум и учитывать некоторые социально значимые расходы, например, оплату медицинских расходов. Автор анализирует изменения в составе и методологии налоговых вычетов, и обосновывает вывод, что наряду с функцией защиты интересов малоимущих граждан социальные вычеты выполняют и функции стимулирования социальных инвестиций. При этом обосновывается сокращение количества вычетов по признаку профессиональной деятельности налогоплательщика, что также имеет большое значение для выравнивания социальной справедливости этого налога.

В главе диссертации "Единый социальный налог" аргументируется тезис о том, что важной составной частью стратегии налоговой реформы является снижение совокупной налоговой нагрузки на заработную плату, складывающейся из налога на доходы работника и отчислений работодателей на социальное страхование работников. Если совокупное налогообложение чрезмерно, то налоговая система не только не способствует росту легальной заработной платы, но, напротив, создает предпосылки для противоправного поведения как работников, так и работодателей.

Не менее сложной проблемой - особенно после введения в действие части первой НК - была проблема правового статуса отчислений в государственные внебюджетные фонды. Они формально не подпадали под категорию законно установленных налогов, что позволяло ставить под сомнение необходимость их уплаты. Решение об их признании незаконными налогами было бы не только правовым решением, но и важным по своим политическим и экономическим последствиям событием, способным разрушить пенсионную систему и систему социального страхования. Окончательно проблема была решена только принятием единого социального налога.

В работе рассмотрены проблемы, порождавшиеся параллельным и независимым существованием налогов и платежей в государственные внебюджетные фонды, а также наличием особенностей в исчислении налоговой базы по подоходному налогу и по взносам в фонды. Проведенный анализ приводит к выводу о том, что унификация правил налогообложения и уменьшение числа контролеров (независимо от совпадения

**18**или несовпадения природы налогов и взносов в государственные внебюджетные фонды) носит объективный характер и предопределена требованиями минимизации расходов на администрирование обязательных платежей в условиях рыночной экономики.

В работе проанализирована проблема деформирующего влияния обязательных взносов на социальные нужды на структуру социально-экономических отношений в условиях рынка. Высокие ставки взносов подталкивают работодателей и работников к взаимному сговору, целью которого является снижение объемов легально показываемой заработной платы и увеличение неучтенных выплат или переведение их в доходы, не подлежащие налогообложению (например, с использованием страховых и банковских схем). Широкое распространение такой практики чревато тяжелыми социальными последствиями для общества, поскольку размер начисляемых государственных пенсий зависит только от официально полученных работником сумм заработной платы.

Замена страховых взносов единым социальным налогом с механизмом регрессии создает предпосылки для пересмотра отношений между работниками и работодателями в направлении повышения социальной защищенности работников.

В главе «Налог на прибыль организаций» проанализированы предпосылки проведения коренных преобразований в налогообложении доходов организаций, сформулированы основные направления реформы и этапы ее проведения. В качестве ключевых задач автор рассматривал необходимость достижения однократности налогообложения доходов, исключение каскадного налогообложения дивидендов и повторного налогообложения одних и тех же сумм в составе доходов продавца и в составе расходов, не учитываемых при определении налоговой базы покупателя, а также разработку методик определения доходов на всех этапах продвижения товаров (работ, услуг) независимо от сфер и организационно-правовых форм ведения деятельности. Однократность налогообложения доходов предполагает, что сумма, признаваемая доходом одного налогоплательщика, как правило, одновременно или в течение определенного времени1 признается расходами другого налогоплательщика и уменьшает его налоговую базу. Такой подход не только содействует выравниванию налоговой нагрузки и создает условия для справедливого налогообложения, не только препятствует формированию каналов налоговых уклонений и, как следствие,

1 Например, при приобретении амортизируемого имущества либо при осуществлении затрат, относимых на расходы, учитываемые при определении налоговой базы в течение нескольких лет (некоторые расходы на освоение природных ресурсов, на НИОКР).

способствует расширению налоговой базы, но и повышает конкурентоспособность российской экономики, делает налоговую систему адекватной общим подходам, применяемым в условиях рынка, и обеспечивает инвестиционную привлекательность России.

Вопросы, связанные с однократностью налогообложения доходов, исследуются автором последовательно в разных аспектах. Анализируя проблемы, связанные с определением круга налогоплательщиков, автор обосновывает необходимость отказа от практики, когда налогоплательщиком может быть признано только лицо, имеющее объект налогообложения, доказывая необходимость расширения этой категории на широкий круг лиц, потенциально способных получать такие доходы. Кроме того, в главе обоснована необходимость унификации правил определения налоговой базы постоянных представительств иностранных организаций и доказана необходимость использования общего подхода, применяемого в отношении российских организаций.

Автор теоретически обосновывает необходимость принципиальных изменений в прежних правилах определения доходов и расходов, учитываемых при определении налоговой базы, которые стали ключевой составляющей налоговой реформы в сфере налогообложения доходов организаций.

В главе аргументируется вывод о том, что в условиях рынка отказ от налоговых льгот является необходимым условием обеспечения справедливости и нейтральности налоговой системы. На базе налоговых льгот формируются схемы и каналы налоговых уклонений. Льготы поддерживают экономически неэффективные производства и искусственным образом меняют направления финансовых потоков в экономике.

В главе обосновывается необходимость перехода к методу начисления при формировании доходов и расходов организаций и введение специального налогового учета. На конкретных примерах автор анализирует методику применения метода начисления в отношении конкретных групп и видов доходов и расходов.

Автором рассмотрена методология определения налоговой базы по наиболее сложным операциям и видам деятельности, включая доверительное управление имуществом, участие в простом товариществе, операции с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Автор доказывает, что не все правила, относящиеся к налогообложению таких операций или видов деятельности, обоснованны, и в будущем они должны быть усовершенствованы с тем, чтобы налоговая система в большей степени соответствовала существу возникающих при этом отношений и в минимальной степени влияла на принятие управленческих или

20 иных хозяйственных решений. В главе обосновываются предложения по такому совершенствованию.

В главе "Налог на добавленную стоимость" автор анализирует практику применения и трансформацию НДС в России, а также рассматривает основные проблемы, не получившие решения, доказывая необходимость большей либерализации этого налога и сопряжения правил исчисления и уплаты НДС с их европейскими аналогами.

Введение НДС в России в период высокой инфляции следует оценить как одно из важнейших достижений в построении российской налоговой системы2. Автор обосновывает вывод об особой роли, которую этот налог сыграл в период перехода российской экономики к рынку. Проходя транзитом в цене товара и не изменяя побудительных мотивов деятельности хозяйствующих субъектов, НДС при формировании бюджета позволяет автоматически учитывать инфляционный фактор. Увеличение же бюджетных доходов позволяет осуществлять фактическое финансирование расходов с учетом возросших цен.

Допущенные в России на первых этапах отступления от общих правил приводили к крайне тяжелым последствиям для многих организаций и целых отраслей. Автор обосновывает вывод, что в России на протяжении 9 лет, по существу, был проведен широкий эксперимент по внедрению этого налога, в ходе которого российский НДС итерационным путем становился все более похожим на его европейские аналоги.

Несмотря на внешнее сходство с европейскими НДС, российский налог всегда отличался присущими только ему особенностями. Автор сформулировал главные такие отличия. Зачастую под видом обложения НДС фактически производились необоснованные изъятия собственных средств предприятий, что существенно усиливало общую высокую фискальную нагрузку. В частности:

1. в налоговую базу первоначально включались все поступления в пользу налогоплательщика, не обязательно связанные с реализацией товаров (работ, услуг), в том числе налогом облагалось предоставление кредитов;
2. "входящий" налог по объектам капитального строительства не принимался к вычету в общем порядке. Суммы этого налога увеличивали балансовую стоимость

*2*Так, несмотря на неоднократные предложения ввести этот налог, США отказались от этой идеи по ряду причин, связанных с разграничением полномочий между федеральным правительством и штатами в области налогообложения, а также в связи с тем, что единовременное существенное повышение налоговой нагрузки на потребителей в условиях стабильной экономики может иметь крайне негативные политические последствия. В Японии при введении НДС не решились поднять налоговую ставку выше 5%.

таких объектов и подлежали списанию через амортизационные отчисления в течение длительного срока, что не только отвлекало оборотные средства налогоплательщика, но в условиях высокой инфляции приводило к прямым финансовым потерям. В то же время сегодня не подлежат налогообложению передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал, что открывает широкие возможности для злоупотреблений;

1. все организации независимо от выручки признавались налогоплательщиками, а предприниматели даже с очень большими оборотами налогоплательщиками не являлись;
2. в торговле с государствами СНГ применялся принцип страны происхождения вместо общепринятого принципа страны назначения.

Совокупность этих и других причин и обстоятельств привела к тому, что практически все государства СНГ в одностороннем порядке в разное время отказались от уплаты НДС по принципу страны происхождения и перешли на международные правила. Только Россия до 2001 г. не меняла правила налогообложения взаимных поставок с государствами СНГ. Это приводило к тому, что российские товары, попадая в государства СНГ, например, в Украину, подвергались двойному налогообложению (к российскому налогу добавлялся украинский НДС). В то же время украинские товары поставлялись в Россию вообще без налогов, поскольку Украина уже рассматривала такие операции как обычный экспорт, а Россия по-прежнему не облагала своим НДС товары, поступающие из Украины. В результате российские товары стали терять конкурентоспособность на рынках СНГ, а товары из этих государств получили в России неоправданные конкурентные преимущества, что стало угрожать тяжелыми макроэкономическими последствиями для государства, поскольку ставило в заведомо невыгодные условия российских производителей аналогичной продукции.

По результатам исследования практики применения НДС в России автор:

1) обосновывает исключительно важную роль этого налога для экономики  
переходного периода;

2) выявляет основные отклонения правил исчисления и уплаты НДС в России от  
общепринятой практики и обосновывает вывод о том, что в результате этих  
отступлений под видом особенностей НДС был сформирован дополнительный канал  
прямых фискальных изъятий в бюджет;

3) обосновывает вывод о том, что отступления от общих правил налогообложения по экспортным операциям существенно подорвали сеть бывших

единых производственно-технологических комплексов, расположенных в государствах СНГ;

1. обосновывает необходимость сокращения перечня операций, освобождаемых от НДС, для справедливости и нейтральности налога.
2. формулирует предложения по уточнению норм НК в отношении методики определения места реализации товаров (работ, услуг) и порядка налогообложения отдельных операций, в частности, операций с земельными участками, передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал, а также порядка возмещения «входящего» НДС при капитальных вложениях.

В главе "Акцизы" рассматриваются и обосновываются отличия в назначении, а также в методике исчисления и уплаты акцизов от НДС. Акцизы вводятся выборочно на отдельные товары, спрос на которые отличается пониженной эластичностью по цене и потребление которых целесообразно ограничивать. Такие товары отличаются сравнительно низкими затратами на производство и пользуются устойчивым потребительским спросом в широком диапазоне цен. В новейшей российской истории акцизы появились в 1992 г., когда вместе с НДС они заменили налог с оборота. Анализ международного опыта показывает, что список подакцизных товаров в большинстве государств достаточно узок и включает в основном товары, не относящиеся к предметам первой необходимости (алкоголь, табачные изделия, автомобили и все виды моторного топлива). Потребление этих товаров наносит ущерб здоровью или пагубно влияет на природу и созданную людьми инфраструктуру. Соответственно, от общества требуются дополнительные затраты на медицинские цели и природоохранные мероприятия, что является основанием для того, чтобы в цене подакцизных товаров брать с их потребителей в виде специального налога те суммы, которые хотя бы частично могли компенсировать дополнительные расходы государства, обусловленные потреблением этих товаров. Другим основанием для существования акцизов являются чисто фискальные цели, и с помощью акцизов государство забирает у производителей значительную долю доходов (ту долю прибыли, которая обусловлена не столько усилиями этих производителей, сколько рыночной конъюнктурой).

Акцизы - косвенный налог, включаемый в цену товара и уплачиваемый, как правило, непосредственным производителем подакцизных товаров при (или после) их реализации, а при ввозе товаров на таможенную территорию государства - таможенным перевозчиком при пересечении таможенной границы. В отличие от НДС формальными налогоплательщиками акцизов не являются все последующие перепродавцы или

потребители подакцизных товаров, хотя именно они, приобретая эти товары, в конечном итоге оплачивают акцизы. Непосредственные производители подакцизных товаров в этом случае - как и в отношении НДС - являются, скорее, агентами правительства, собирающими и уплачивающими в бюджет этот налог. В последние годы в России произошли серьезные изменения в порядке исчисления и уплаты акцизов на алкогольную продукцию и нефтепродукты, направленные на перенос акцизного налогообложения от производителя подакцизных товаров в сферу оптовой, оптово-розничной или даже розничной торговли этими товарами. В результате акцизы на нефтепродукты по технике их исчисления и уплаты сблизились с НДС . Несмотря на усложнение налогового администрирования, новый порядок значительно увеличил бюджетные поступления от акцизов, что во многом обусловлено большей прозрачностью операций с нефтепродуктами для налоговых органов.

В главе рассмотрены вопросы и сформулированы предложения по совершенствованию акцизного налогообложения в отношении трансграничных поставок подакцизных товаров, функционирования акцизных складов, распределения акцизов на алкогольную продукцию между региональными бюджетами, а также в отношении методики исчисления и уплаты акцизов на нефтепродукты.

Проведенные в диссертации исследования показывают, что для достижения стратегических целей налоговой реформы важными направлениями являются: дальнейшая системная доработка налогового законодательства, направленная на устранение внутренних противоречий и пробелов; последовательная реализации критериев справедливости, нейтральности и бюджетной эффективности; оптимизация состава и структуры налогов; использование апробированных международной практикой форм контроля за полнотой и своевременностью уплаты налогов. Необходима кропотливая работа по приведению методики исчисления и уплаты основных налогов в соответствие с общепринятыми правилами, выравниванию налоговой нагрузки, расширению налоговой базы за счет отмены экономически необоснованных льгот. Помимо сохранения доходной базы государства такой подход стимулирует легализацию доходов и способствует честной конкуренции, активизирует предпринимательскую деятельность, что способствует ускорению экономического роста.

3 С тем существенным отличием, что при определении суммы акцизов, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщик вправе вычесть суммы акцизов, уплачиваемые не продавцами (как в НДС), а покупателями подакцизной продукции, имеющими соответствующие свидетельства Таким образом, реализуется схема, которую можно назвать «обратным НДС».

## Основные проблемы российской налоговой системы

Основы действовавшей к началу налоговой реформы налоговой системы России были заложены на рубеже 90-х годов. Около 20 налоговых законов было принято Верховным Советом РСФСР в самом конце 1991 г. Они вступили в действие с начала 1992 г. и некоторые из них продолжают действовать и в настоящее время, хотя за прошедшие годы в них внесено большое число изменений и дополнений.

В 1991 г. бюджет РСФСР характеризовался следующими показателями (табл. 1.1):

Как видно из приведенных данных, налоговые доходы в 1991 г. покрывали около 65% расходов бюджета, а дефицит превышал 8% ВВП, что явно грозило раскручиванием инфляционной спирали. Основные доходы бюджета обеспечивал налог на прибыль. Его гипертрофированная роль в структуре налоговых изъятий объясняется тем, что в то время не действовал механизм свободных рыночных цен и каждый элемент цены рассчитывался внерыночными способами. Очевидно, что либерализация цен при такой системе налоговых изъятий в условиях свертывающейся экономики могла привести к полной потере доходной базы бюджета. Начинать рыночные реформы, неизбежным последствием которых будет усиление социальной и экономической нестабильности при потере доходной базы государства, было бы прямой авантюрой. Поэтому важнейшей задачей стало формирование налоговой системы, соответствующей требованиям рынка.

Были приняты законы о НДС и акцизах, о подоходном налоге с физических лиц и налоге на прибыль предприятий и организаций, о государственной пошлине и др. В составе специальных законов были введены налоги, направленные на обеспечение деятельности госорганов самостоятельными источниками финансирования в различных сферах деятельности (платежи в дорожные фонды, плата за землю и арендная плата, таможенные сборы). Часть налогов была введена взамен бюджетного финансирования4, другие — в целях обеспечения доходной базы местных бюджетов (налог на содержание объектов ЖКХ, налоги на содержание муниципальной милиции и на нужды образовательных учреждений). В последующие годы число налогов резко увеличилось.

В то время отсутствовала процедура введения налогов. В результате они вводились самостоятельными законами, президентскими указами, законами о бюджете

4 Они не изымались у предприятий, но включались в цену продукции (например, отчисления на ВМСБ). и отраслевыми законами. Учитывая, что каждый налог имел собственную правовую базу, стыковка или координация схожих понятий и положений между налогами была слабой. Каждый закон самостоятельно описывал налогоплательщика и налоговую базу, порядок уплаты и другие элементы налога при практически полном отсутствии законодательно закрепленного понятийного аппарата, используемого в налоговых целях. При этом нормативные акты не регулировали многие вопросы и не отличались глубиной проработки. Недостаточность нормативной базы компенсировалась предоставленными налоговым органам полномочиями издавать инструкции по применению законов. Эти инструкции по существу заменили сами законы, поскольку имели одинаковую с ними силу, но толковали (часто расширительно) белые пятна законодательства и устанавливали отсутствовавшую в законах методику исчисления налоговой базы и суммы налога. Не менее важную роль при налогообложении играли письма, разъяснения, методические указаниями ГНС и Минфина, число которых постоянно нарастало и создавало дополнительную правовую базу.

Помимо технических проблем, связанных с недостаточностью и несогласованностью налоговых законов, налоговая система имела ряд врожденных пороков, которые становились особенно наглядными при ее сопоставлении с налоговыми системами других государств. Эти недостатки были обусловлены не только дефицитом времени, неопределенностью будущих структурных преобразований в экономике и быстро меняющимся правовым пространством, но также отсутствием опыта и знаний о международном опыте построения налоговых систем, функционирующих в условиях рынка. В результате сохранялась гипертрофированная роль налога на прибыль, целевых отчислений во внебюджетные фонды (прежде всего в дорожные и социальные) при неоправданно приниженной роли налогов с физических лиц и на имущество, и недостаточной разработанности вопросов налогообложения природопользования. Серьезный вред был нанесен перешедшим из советского времени ярко выраженным карательным уклоном налоговой системы, выражавшимся, в частности, в очевидной незащищенности налогоплательщика перед налоговыми органами, а также необоснованно высокими размерами санкций за налоговые правонарушения.

## Подходы к налоговому администрированию. Проблема выявления и ликвидации каналов налоговых уклонений

Цель налоговой реформы состоять не столько в том, чтобы собирать больше налогов, сколько в том, чтобы (і) по мере снижения государственных расходов снизить налоговое бремя, (іі) сделать налоговую систему более справедливой по отношению к налогоплательщикам, находящимся в различных экономических условиях (в частности, ликвидировать ситуации, при которых одни полностью уплачивают налоги, а другие уклоняются от этого законными и незаконными методами), при повышении уровня ее нейтральности в части принятия экономических решений участниками рынка. При этом, как подчеркивается в современных исследованиях по проблемам налогового администрирования , должно обеспечиваться снижение издержек на исполнение налогового законодательства как государства, так и налогоплательщиков.

Однако без реализации единого подхода к недоимщикам по налогам, без жесткой позиции государства, обеспечивающей реальную обязательность налоговых платежей для всех налогоплательщиков, нельзя ни преодолеть бюджетный кризис, ни создать справедливую и нейтральную налоговую систему. ситуации для добросовестных налогоплательщиков, не имевших налоговых льгот, налоговая нагрузка до последнего времени оставалась весьма высокой. В то же время значительное число налогоплательщиков имело экономически неоправданные льготы и (или) наращивало недоимку, а многие налогоплательщики, вовлеченные в "теневую экономику", либо не платили налогов, либо платили их в существенно меньших размерах, чем предписывает законодательство. Результатом такой практики являлось очевидное несоответствие российской налоговой системы критериям справедливости и нейтральности. При этом процесс уклонения от уплаты налогов вследствие негативного отбора носит самоподдерживающийся характер, проявляющийся в том, что лица, выполняющие все требования налогового законодательства, либо выталкиваются с рынка, либо вынуждены уклоняться от уплаты налогов. Не в последнюю очередь побудительные мотивы к уклонению от налогообложения обусловлены наличием очевидных "прорех" в налоговом законодательстве и отсутствием действенных механизмов, препятствующих уклонению от налогообложения.

Неспособность государства на протяжении многих лет создать справедливую налоговую систему и реально облегчить налоговую нагрузку на законопослушных налогоплательщиков стала одной из главных причин развития теневой экономики, массового бегства капиталов за границу, отсутствия полномасштабных иностранных инвестиций в экономику России.

Вопросы налогового администрирования не потеряли остроты после вступления в силу части первой НК. Не останавливаясь на причинах происшедшего, рассмотрим лишь наиболее важные проблемы, требующие решения в ближайшем будущем.

Налоговое администрирование должно быть направлено на обеспечение полного сбора налогов при минимизации соответствующих затрат, включая административное бремя, возлагаемое на налогоплательщиков. Поэтому важно сконцентрировать все функции по налоговому администрированию в едином государственном органе. Единая налоговая администрация может работать более эффективно и требует меньших финансовых ресурсов, а, кроме того, такая мера заметно облегчает деятельность налогоплательщиков, для которых значительно сократится число контролирующих организаций. По мнению Schlemenson, четкость и простота организационной структуры налоговой администрации при наличии четкой иерархии и дифференциации сфер полномочий и ответственности ее подразделений являются одним из основных факторов, влияющих на эффективность деятельности налоговых органов .

Столь же актуальным является изменение организационной структуры налоговых органов за счет укрупнения региональных инспекций и создания межрегиональных инспекций. Это позволило бы обеспечить независимость налоговых органов от региональных властей. Улучшению налогового администрирования может способствовать также создание федеральных (в том числе специализированных) налоговых инспекций, в которых должны встать на учет крупнейшие компании.

Среди мер по совершенствованию методики и процедур налогового администрирования можно выделить следующие группы:

1. Особое значение в современных условиях имеет борьба с противоправным уклонением от налогов, в том числе через наличные расчеты, не учитываемые в официальной бухгалтерии, а также путем заключения фиктивных сделок по оказанию каких-либо услуг. Общее снижение налоговой нагрузки и сближение эффективных ставок по налогу на прибыль и совокупного налогообложения заработной платы сокращает сферу теневой экономики, но не может ликвидировать ее полностью. Поэтому важно использовать дополнительные меры, направленные на то, чтобы увеличить затраты недобросовестных налогоплательщиков на уклонение от уплаты налогов, сделав эти затраты сопоставимыми с легальными налогами.

## Базовые принципы налогообложения доходов физических лиц

Проблема, связанная с организацией обложения подоходным налогом в России, в работе рассматривает в теоретическом, историко-диалектическом, правоприменительном аспектах.

Подоходный налог является одним из старейших налогов, в большой степени зависящим от эволюции рыночных отношений. В условиях рьшка основные правила налогообложения доходов физических лиц практически не должны отличаться от правил налогообложения доходов корпораций. Для налогообложения доходов физических лиц и корпораций во многих странах используется единая системная модель подоходного налога, чему есть простое теоретическое обоснование. Юридические лица представляют собой организационные формы ведения предпринимательской деятельности, позволяющие разграничить имущественную ответственность участников и права на доходы физических лиц. При этом налоговая система не должна определять выбор формы осуществления деятельности, устанавливая сходные режимы налогообложения для всех допускаемых законом форм.

В России, несмотря на наличие двух обособленных налогов, также происходит процесс их интегрирования в единую модель. Это следует из принятия единых правил формирования налоговой базы по доходам от предпринимательской деятельности, устранения повторного налогообложения одних и тех же сумм, введения схожих правил налогообложения операций с ценными бумагами и др. Вместе с тем процесс интеграции не завершен. Сохраняются значительные различия в уровне ставок подоходного налога и налога на прибыль, что приводит к искажению экономических мотиваций при выборе форм ведения бизнеса.

Анализ исторических тенденций в подоходном налогообложении выявляет постепенный отказ от прогрессивной шкалы в силу несколько причин. С одной стороны, появление новых форм ведения деятельности, участия в капиталах и прибылях привело к диверсификации источников доходов физических лиц. С другой стороны, специфика расходов на оплату труда состоит в том, что эти расходы сопряжены с дополнительными расходами работодателя на обеспечение государственных социальных гарантий работникам, что побуждает к поиску тех форм расчетов, которые формально не связаны с оплатой труда. Так, широко распространены трансформация заработной платы в процентные доходы и страховые выплаты, маскировка выплат доходов под корпоративные издержки и выплаты неучтенными наличными деньгами.

Преодолеть такие тенденции высоко прогрессивной шкалой ставок невозможно. Напротив, высокие налоговые ставки способствуют развитию схем уклонения от уплаты налога, а большое число ставок существенно удорожает налоговое администрирование.

Анализ последних изменений в методике исчисления и уплаты подоходного налога, проведенный в работе, позволил обосновать вывод о том, что по сравнению с иностранными аналогами российский налог является одним самых демократичных и эффективных.

Во-первых, новый налог не предусматривает прогрессии и уплачивается по единой ставке в размере 13%, введенной в целях борьбы с уклонением от налогообложения, создания условий для легализации доходов и повышения инвестиционной привлекательности России.

Далее в главе обосновывается вывод, что сохранение для нерезидентов повышенной ставки не является дискриминационным, поскольку не имеет для них финансовых последствий, а приводит лишь к перераспределению финансовых потоков между бюджетами различных государств.

В работе анализируется система налоговых вычетов и тенденции ее изменения, а также обосновывается вывод о постепенном переходе от расходов на социальную поддержку и социальную защиту к расходам на социальные инвестиции. Так, в соответствии с новыми правилами налогоплательщик вправе уменьшать налоговую базу на расходы на лечение (собственные или близких родственников) и на обучение, включая обучение детей.

В главе обосновывается целесообразность отказа от освобождения от налогообложения по профессиональному признаку (включая военнослужащих, сотрудники МВД и приравненных к ним лиц, судей и прокуроров). Это решение необходимо для обеспечения территориальных бюджетов средствами для содержания социальной инфраструктуры по месту пребывания военнослужащих и членов их семей.