Сякин, Рамиль Рифатович. Методология развития налоговой системы и налогового регулирования в России : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Сякин Рамиль Рифатович; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т].- Саратов, 2012.- 308 с.: ил. РГБ ОД, 71 14-8/52

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Теоретический анализ налогообложения, налоговой системы и налогового механизма 16**

1.1. Экономическая сущность и функции налогов, виды налоговых платежей 16

1.2. Понятие и содержание налоговой системы, ее элементов и налогового механизма 34

1.3. Эволюция развития налогообложения и налоговой системы России 59

**2. Методологические и организационно-методологические основы построения налоговой системы 83**

2.1. Принципы взимания налогов и организации налоговой системы.83

2.2. Классификация налогов в рамках налоговой системы 94

2.3. Элементы налоговой системы и налогового механизма: методологический аспект ПО

**3. Проблемы применения различных налоговых режимов и пути их решения 128**

3.1. Налоговая политика в условиях модернизации экономики 128

3.2. Возможности и альтернативы применения различных налоговых режимов 140

3.3. Традиционная система налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей 164

3.4. Оценка результативности и эффективности налоговой системы181

**4. Повышение результативности и эффективности системы налогового регулирования приоритетных направлений модернизации российской экономики 201**

4.1. Основы и приоритетные направления налогового регулирования 201

4.2. Налоговое стимулирование деловой и инвестиционной активности в реальном секторе экономики 212

4.3. Налоговое стимулирование производителей сельскохозяйственной продукции 228

4.4. Совершенствование налогового администрирования и налогового контроля доходов физических лиц 248

Заключение 264

Список литературы 296

* [Понятие и содержание налоговой системы, ее элементов и налогового механизма](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-razvitija-nalogovoj-sistemy-i-nalogovogo-regulirovanija-v-rossii.html#5236631)
* [Классификация налогов в рамках налоговой системы](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-razvitija-nalogovoj-sistemy-i-nalogovogo-regulirovanija-v-rossii.html#5236632)
* [Возможности и альтернативы применения различных налоговых режимов](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-razvitija-nalogovoj-sistemy-i-nalogovogo-regulirovanija-v-rossii.html#5236633)
* [Налоговое стимулирование деловой и инвестиционной активности в реальном секторе экономики](http://www.dslib.net/finansy/metodologija-razvitija-nalogovoj-sistemy-i-nalogovogo-regulirovanija-v-rossii.html#5236634)

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В настоящее время приоритетом Правительства Российской Федерации в области налоговой политики является создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики остаются поддержка инновационной деятельности, в том числе и путем предоставления новых льгот, направленных на ее стимулирование, налоговая поддержка инвестиций в реальный сектор экономики, области образования и здравоохранения.

Важнейшим фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы. В настоящее время в России доля налоговых платежей в ВВП составляет 28,9%, а удельный вес в доходах консолидированного бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов - 73,7%, что еще раз подчеркивает значимость налоговой системы. Налоговая политика ближайших лет будет проводиться в условиях дефицита федерального бюджета. В связи с этим остро стоит проблема формирования доходной части бюджетов всех уровней, что требует реформирования налоговой системы в кратчайшие сроки. В то же время необходимо сохранить неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень с учетом требований сбалансированности бюджетной системы.

В этой связи реформа налоговой системы является одним из экономических приоритетов России на современном этапе, о чем свидетельствуют "Основные направления налоговой политики РФ на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов". Данный документ не является нормативно-правовым актом, но на его основе разрабатываются и вносятся изменения в налоговое законодательство. Однако, ряд его положений носит спорный характер, в этом документе не нашли отражение некоторые стратегические направления развития налоговой системы. А ведь именно на его положения организации и предприниматели могут ориентироваться при долгосрочном налоговом планировании.

Решение этой задачи невозможно без комплексного решения многочисленных проблем российской налоговой системы. В настоящее время недостаточно разработаны научно-теоретические основы организации налоговой системы и налогового регулирования, а также методологические подходы к моделированию налоговой системы.

Переход современной экономики России на инновационный путь развития требует повышения эффективности налогового регулирования в целом и налоговых льгот в частности.

Особое значение при этом приобретает правильное определение области эффективного применения налогов, исходя из их сущностной определенности и функциональных особенностей в условиях глубоких экономических и социальных реформ. Налоги относятся к числу ключевых инструментов государственной финансовой политики. Они затрагивают самые важные стороны жизни человека и общества, а сам процесс разработки налогового законодательства и его применение неразрывно связаны с острыми противоречиями и компромиссами.

С одной стороны, государство должно иметь достаточно средств для осуществления своих неотъемлемых функций, с другой, - налоговая нагрузка на предприятия и граждан не может быть слишком тяжелой, чтобы сохранить стимулы и не сдерживать экономический рост. Поэтому налоговая тематика во всех странах остается актуальной. Ее особенная острота для России состоит сегодня в том, что реформа налоговой системы во многом определяет глубину и характер современных экономических, социальных и политических преобразований в стране.

При построении налоговой системы в России пришлось столкнуться с двумя группами проблем. Первая из них выражалась в отсутствии необходимого опыта налоговых начинаний у государственных органов (не было ни кадров, ни необходимых технических средств, ни исследований, ни учебников). Вторая - связана с утратой населением налоговой культуры. Эти трудности еще долго будут влиять на российские налоги, и их следует учитывать в налоговой системе и в налоговой политике. В этой связи представляется весьма актуальным рассмотреть с теоретических и прикладных позиций ход налоговой реформы, проанализировать и обобщить результаты действия системы налогов, наметить основные направления развития налогов и определить характер налоговой политики в перспективе.

В настоящее время особенно остро стоит проблема повышения эффективности функционирования налоговых органов, поскольку они играют ведущую роль в формировании бюджета страны, включают в сферу своей деятельности миллионы активных работников: и тех, которые подсчитывают величину налогооблагаемых доходов и платят налоги, и тех, которые контролируют правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, а также требуют для обеспечения своей деятельности весьма существенных бюджетных расходов.

Все вышесказанное подтверждает актуальность проблем российской налоговой системы и выявления направлений совершенствования налогового регулирования и налогового администрирования.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы построения налоговой системы и связанные с ними теоретические и практические вопросы налогообложения являются объектом повышенного внимания в отечественной и зарубежной науке.

Разрабатываемая концепция построения налоговой системы в России опирается на накопленный научный потенциал в области теоретических и практических основ налогообложения, совершенствования налоговой системы, укрепле-

ния доходной базы бюджетов, который содержится в работах Архипцевой Л.М., Астахова А.А., Барулина СВ., Голубевой Л.П., Горского И.В., Дадашева А.З., Казака А.Ю., Кашина В.А., Красницкого В.А., Курочкина В.В., Лыковой Л.Н., Львова Д.С., Майбурова И.А., Малис Н.И., Мельниковой Н.П., Новоселова К.В., Окуневой Л.П., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пепеляева С.Г., Перонко И.А., Смирнова Д.А., Смирновой Е.Е., Шуваловой Е.Б., Юткиной Т.Ф. Якуниной А.В. и др.

Вопросы налоговой политики, налогового планирования и регулирования рассматриваются в работах Боровиковой Е.В., Брызгалина А.В., Вылковой Е.С., Данилевского Ю.А., Закирова А.И., Конторович В.К., Ляховой Н.И., Мишина В.И., Паскачева А.Б., Павловой Л.П., Поповой Л.В., Родиной О.В., Романовского М.В., Садыгова Ф.К., Саакяна Р.А., Хубаева Г.Н., Черника Д.Г., Шаталова С.Д. и других авторов.

Исследование теоретико-методологических аспектов налогового администрирования и его организационных основ представлено в работах Абрамчи-ка Л.Я., Адамова Н.И., Александровой И.Ю., Аронова А.В., Беликова А.П., Богатырева М.А., Васильевой М.В., Гончаренко Л.И., Игнатовой Т.В., Клементьевой Т.Н., Красницкого В.А., Лапина В.Н., Масловой И.А., Мишустина М.В., Пономарева А.И., Перонко И.А., Ханафеева Ф.Ф. и других.

Несмотря на многочисленные работы по сущности и структуре налоговой системы, налоговому регулированию, в настоящее время отсутствуют исследования, в которых комплексно рассматриваются и обосновываются конкретные направления повышения эффективности функционирования налоговой системы посредством инструментов налогового регулирования и администрирования. Требуется дальнейшее исследование проблем экономической сущности и функций всех видов налоговых платежей, структурной организации налоговой системы и налоговых режимов, принципиальных подходов к построению налогообложения и налоговой системы, налогового стимулирования приоритетных отраслей и видов деятельности, формирования эффективного налогового администрирования.

Актуальность данной проблемы, недостаточная степень ее теоретико-методологической разработанности определили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи, научную новизну, а также теоретическую и практическую значимость и структуру работы.

**Целью диссертационного исследования** является разработка методологии формирования в России эффективной налоговой системы путем развития концепции ее деления на общий и специальные налоговые режимы, теории и практики налогообложения и налогового регулирования.

Исполнение поставленной цели требует решения **следующих задач:**

исследовать экономическую сущность, функции налогов и видовой состав налоговых платежей;

изучить элементы и структуру налоговой системы и налогового режима, раскрыть их концептуальное содержание и сформировать уточненную трактовку;

определить основные тенденции и этапы развития налогообложения и налоговой системы в России, налогового регулирования и администрирования;

теоретически развить содержание основных принципов построения налоговой системы с учетом специфики современной российской экономики;

провести анализ классификации налогов по различным признакам с целью разработки рекомендаций по совершенствованию структуры налоговой системы;

выработать методологический подход к определению элементов налоговой системы и налогового механизма;

развить основные направления современной налоговой политики в России;

разработать варианты возможного применения организациями и индивидуальными предпринимателями различных налоговых режимов;

разработать основные направления реформирования традиционной системы налогообложения хозяйствующих субъектов;

провести оценку результативности и эффективности налоговой системы с точки зрения величины налогового бремени хозяйствующих субъектов и граждан;

определить основы и приоритетные направления налогового регулирования;

в целях реализации регулирующей функции предложить основные эффективные инструменты налогового стимулирования реального сектора экономики в России;

разработать инструменты налогового стимулирования производителей сельскохозяйственной продукции;

сформулировать приоритетные направления налогового администрирования и контроля доходов физических лиц.

**Предметом исследования** выступили финансовые отношения, возникающие в процессе налогообложения, формирования и развития налоговой системы, ее налоговых режимов и использования налогов в качестве инструмента государственного регулирования.

**Объектом исследования** стали налоговая политика, налоговая система, система налогообложения и налогового регулирования в России.

**Теоретической основой исследования** являются фундаментальные труды российских и зарубежных ученых в области теории и практики налогообложения, формирования бюджета, налоговой политики, налогового регулирования и администрирования.

**Методологическая основа исследования.** При проведении научного исследования применялись следующие методы и подходы: диалектический подход, системный подход, включающий в себя совокупность констатирующих и преобразующих методов, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, функциональный анализ, методы экономического анализа и статистических группировок, метод сравнения, различные финансово-расчетные методы, в том числе метод экспертных оценок

**Информационная база исследования.** В ходе исследования использовались официальные данные Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, данные официальной статистической отчетности, методические и справочные материалы налоговых органов, нормативные документы Российской Федерации и субъектов РФ, монографические материалы, данные периодических изданий, семинаров и научных конференций, показатели налоговой и финансовой отчетности экономических субъектов.

**Научная новизна диссертационного исследования** в целом состоит в разработке авторской концепции формирования налоговой системы и системы налогового регулирования в России на основе теории налогообложения, методологии деления налоговой системы на различные налоговые режимы, а также на основе подхода к построению налоговой системы, обеспечивающего сбалансированность бюджетов без увеличения уровня налоговой нагрузки.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

1. Разработаны концептуальные представления о налоговой системе как системе налогообложения, организованной путем объединения в единую совокупность различных налоговых режимов, в том числе:

обоснован новый подход к трактовке понятия "налоговая система", базирующийся на концепции разделения налоговых режимов и предполагающий понимание данной системы как совокупности различных (общего и специальных) режимов налогообложения, в рамках которых на определенных принципах, правилах и процедурах их установления, введения в действие и отмены, контроля за своевременностью и полнотой уплаты и ответственности за их неуплату строится своя совокупность налогов и сборов;

дана интерпретация научных основ построения налоговой системы, структурированной в виде двух подсистем - общего и специальных режимов налогообложения, в составе которых, в свою очередь, выделены соответствующие блоки: для общего режима - по категориям плательщиков; для специальных режимов - по их видам;

уточнено определение налогового режима и раскрыто его содержание как организационно-финансовой категории, описывающей определенную систему налогов (сборов) и налогообложения для всех или отдельных групп налогоплательщиков, видов деятельности и отраслей, выстраиваемую с целью реализации принципов всеобщности и справедливости и достижения на этой основе наибольшего фискального и (или) регулирующего эффекта;

систематизированы и представлены в комплексе основные закономерности развития российской налоговой системы, среди которых выделены тенденции связанные с: усилением государственного налогового регулирования; поэтапным сокращением числа установленных налогов и сборов; снижением уровня налогового бремени хозяйствующих субъектов; развитием и автоматизацией налогового администрирования; интеграцией в мировое экономическое и налоговое пространство.

2. Обобщены и уточнены методологические и организационно-  
методологические основы построения налоговой системы, реформируемой с  
учетом специфики современной российской экономики, в том числе:

определены области применения, взаимосвязи и соотношения принципов построения системы налогообложения и предложена их погрупповая классификация: налоговая справедливость, экономическая эффективность, правовая определенность, административные принципы; раскрыт видовой состав и содержание каждой из этих групп принципов

детализировано деление налоговых платежей по степени централизации (уровням власти), при этом на базе обоснования налогового характера ряда платежей, законодательно относимых сейчас к числу неналоговых платежей, в состав федеральных налогов и сборов дополнительно включены обязательные страховые взносы, импортная и экспортная таможенные пошлины, таможенные сборы, плата за загрязнение окружающей среды, в том числе плата за сверхнормативные выбросы, федеральные лицензионные сборы; в число региональных налоговых платежей - лесной доход;

обоснован вывод об утрате актуальности классификации налогов на прямые и косвенные (в настоящих условиях нет чистых прямых и косвенных налогов) и выдвинута идея деления налогов и сборов на перелагаемые (налоги, включаемые в цену продукции, в том числе косвенные налоги) и неперелагае-мые (личные подоходные и имущественные налоги, взимаемые с физических лиц, и налоги, взимаемые за счет чистой прибыли юридических лиц);

предложена отличающаяся от традиционной трактовка такого элемента налогообложения как налогоплательщики, под которыми предложено понимать лица, обладающие объектом налогообложения либо совершающие определенные действия в его отношении.

3. Раскрыты и детализированы особенности функционирования российской  
налоговой системы в целом и в разрезе общего и специальных налоговых режи  
мов, выявлены проблемы и предложены пути их решения, в частности:

в рамках налогового планирования, осуществляемого налогоплательщиком (хозяйствующим субъектом), предложен алгоритм выбора им режима налогообложения, который предусматривает использование традиционной системы налогообложения (общего режима) или специальных налоговых режимов (упрощенная система налогообложения, организация единого налога на вмененный доход, организация единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей);

выявлены и сформулированы отличительные черты специального налогового режима, позволяющие четко отделить его от общего режима налогообложения, и на этом основании доказано, что налогообложение субъектов, применяющих соглашение о разделе продукции, нельзя относить к разновидности специального налогового режима - предложено вывести его из соответствующего раздела Налогового кодекса РФ и включить отдельными статьями в главы 21, 25 и 26 НК РФ как особый порядок исчисления и уплаты (налогообложения) НДС, налогом на прибыль и налогом на добычу полезных ископаемых;

выдвинут тезис, что налог на игорный бизнес является разновидностью специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; в развитие выдвинутого тезиса, а также по причине того, что данный налог имеют право вводить только четыре субъекта РФ, предложено отменить главу 29 НК РФ "Налог на игорный бизнес" и включить в главу 26.3 НК РФ дополнительный вид деятельности - виды игровой деятельности (за исключением проведения лотерей, доход от проведения которых должен облагаться на общих основаниях);

выявлен ряд недостатков и особенностей возможного применения патентной системы налогообложения (ограничение по организационно-правовой форме и численности, сокращение числа льготных режимов и лиц, имеющих возможность применять специальный налоговый режим), и обоснован соответствующий вывод о нецелесообразности поэтапной отмены ЕНВД;

разработаны рекомендации по построению традиционной (общей) системы налогообложения индивидуальных предпринимателей, налоги в которой будут классифицироваться в зависимости от способа отражения налогов и сборов в налоговом учете: налоги, включаемые в состав расходов; налоговые начисления на доходы физических лиц; налоги, включаемые в цену реализации продукции;

предложен новый механизм самостоятельной уплаты обязательных страховых взносов индивидуальным предпринимателем, предполагающий вместо фиксированных платежей, исчисленных от стоимости страхового года, введение отчислений, определяемых от доходов индивидуального предпринимателя;

разработан подход к построению налоговой системы, обеспечивающий сбалансированность бюджетной системы и приемлемого уровня налоговой нагрузки, и предложены необходимые в целях реализации данного подхода уточненные методики расчета налогового бремени хозяйствующих субъектов с определением его минимальных и максимальных границы, а также оптимальных значений.

4. Обоснован и представлен комплекс мероприятий по совершенствованию налогового регулирования экономики России и, в частности:

дана комплексная характеристика направлений налогового регулирования российской экономики и обоснован выбор в качестве его приоритетов поддержки инновационной деятельности и сельского хозяйства, стимулирования инвестиций в реальный сектор экономики и смещения акцентов в сторону налогообложения физических лиц;

оценены возможности и даны предложения по совершенствованию инструментария налогового стимулирования реального сектора экономики в разрезе групп и видов применяемых инструментов: ускоренная амортизация, инвестиционные налоговые кредиты, применение налоговых скидок, уменьшение количества взимаемых налогов;

разработан новый механизм применения специального налогового режима в аграрном секторе, включающий в себя: алгоритм смены режима налогообложения, новые критерии использования данного режима, использование нулевой ставки НДС;

определены состав и содержание необходимого методического обеспечения процесса осуществления государственного контроля превышения крупных расходов физических лиц над их декларируемыми доходами и даны конкретные рекомендации по его реализации в рамках современной системы налогового администрирования;

дополнительно аргументирована необходимость прогрессивного подоходного налогообложения резидентов РФ и обоснован механизм его осуществления на основе трехступенчатой налоговой базы и специально разработанной шкалы ставок.

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.** Теоретическая значимость заключается в методологическом развитии основ налоговой системы и налогового регулирования, углублении и систематизации научных взглядов в области налогового политики, разработке новых, развитии и обосновании существующих подходов к формированию инструментов эффективного налогового регулирования, методик, используемых для расчета величины налогового бремени.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что сформированные и предложенные модели и методики могут быть использованы в целях проведения эффективной налоговой политики на всех уровнях государственной власти, повышения результативности деятельности налоговых органов РФ, а также совершенствования структуры налоговой системы РФ.

Отдельные разделы диссертационной работы могут служить базой для дальнейших исследований в области налогообложения, использоваться в учебном процессе при подготовке бакалавров, специалистов и магистров.

**Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.** Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях, проходивших с 1998 по 2012 гг. в городах Саратове (2003, 2005, 2006, 2008, 2009, 2011 и 2012 гг.), Пензе (2007 г.), Екатеринбурге (2010 г.), Казани (2006 г.), Воронеже (2010 г.), Уфе (2008 г.) и Ростове-на-Дону (2009 г.).

Результаты исследования опубликованы в работах, в том числе в

статьях в научных изданиях, рекомендованных ВАК России для публикации результатов диссертаций. Общий объем публикаций по теме диссертации составляет 84,45 п.л., из них авторских - 62,75 п.л.

Отдельные результаты авторских научных исследований нашли непосредственное практическое применение и были внедрены в деятельность управления Федеральной налоговой службы по Саратовской и Пензенской областям области, что подтверждено справкой о внедрении, а также в учебном процессе по дисциплинам "Налоговое планирование и прогнозирование", "Налоги и налогообложение", "Федеральные налоги и сборы с организаций", "Региональные и местные налоги", "Специальные налоговые режимы", "Налоговое администрирование".

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную совокупностью решаемых задач и логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета:

## Понятие и содержание налоговой системы, ее элементов и налогового механизма

Сложность исследования любого вопроса в области финансово-кредитных отношений вызвана существованием ряда дискуссионных моментов и отсутствием у отечественных ученых единого мнения. Исходя из этого, определение сущности и места экономических категорий составляет наиболее важную научную проблему.

Сложность понимания природы налога обусловлена тем, что налог - это одновременно экономическое, хозяйственное и политико-правовое явление реальной жизни. Еще в XIX веке русский экономист М.М. Алексеенко отмечал эту особенность налога: «С одной стороны, налог - один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т.е. цены), собственно, и началась экономическая наука. С другой стороны, установление, распределение, взимание и употребление налогов составляют одну из функций государства»1.

Как известно, реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических принципов. В свое время П. Прудон подметил, что «в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве»2.

По мере развития учение о государстве открывало все новые возможности и для выяснения природы налога.

Прежде всего, необходимо остановиться на методологических вопросах общего порядка: сущность, функции и принципы организации налогов, что даст возможность в дальнейшем осуществить переход к организации налоговых систем.

Научные исследования сущности налогов российскими и зарубежными экономистами показывают, что многие из ученых предпочитают видеть в налогах преимущественно практическую форму движения денежных средств от плательщиков к государству, платеж, которому присущи свои формальные отличительные признаки.

Обычно выделяют следующие три отличительных признака платежей налогового плана: 1) исключительно законодательно-правовой статус отчуждения денежных средств в бюджет или во внебюджетный фонд; 2) обязательность и определенность сроков уплаты и размеров платежа; 3) фиксированность норм изъятия денежных средств по отношению к объекту обложения, их долговременность и стабильность. Первый признак означает, что никакие структуры государственного управления, кроме законодательной власти, не вправе устанавливать новые, отменять или изменять действующие налоги.

Второй признак предполагает равную и строгую налоговую ответственность всех плательщиков за выполнение своих обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами в полном объеме и в определенный срок.

Последний признак должен обеспечивать экономические (финансовые) гарантии при стабильности установленных норм в течение не менее трех лет и стимулы налогоплательщикам при экономически обоснованном уровне налогового бремени.

По нашему мнению, ближе к истине при исследовании налогов определение, данное в Налоговом кодексе РФ. Под налогом понимается обязательный, индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

На этой основе можно сформулировать следующее определение понятия налога, характерное для социального государства: налог -обязательный индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый на основании закона о налоге с юридических и физических лиц в бюджетную систему в целях социально-экономического развития государства.

Платежи налогового типа (налоговые платежи) включают в себя не только налоги. Общая их система состоит из четырех однотипных, но имеющих свои особенности, видов платежей: налоги, сборы, пошлины и взносы.

Деление налоговых платежей на четыре их вида: налоги, сборы, пошлины и взносы, имеет под собой как формальное (юридическое), так и содержательное (экономическое) основание.

В Налоговом кодексе РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

## Классификация налогов в рамках налоговой системы

Существование налогов в налоговой системе любого государства подчинено определенным принципам, под которыми следует понимать перечень основополагающих требований, в соответствии с которыми должна строиться и функционировать налоговая система того или иного государства. Их изучению экономисты всегда уделяли большое внимание. Фундаментальные принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом, А. Вагнером, Н.И. Тургеневым и другими экономистами.

Известно, что еще Адам Смит в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» сформулировал четыре основополагающих, ставших классическими, принципа налогообложения, желательных в любой системе экономики: - принцип справедливости: подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства, соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к так называемому равенству или неравенству налогообложения. Содержание принципа справедливости не ограничивается указанными характеристиками. Он имеет и обратную сторону, а именно заключается в том, что правительства в свою очередь должны предоставлять большую защиту тем, кто платит больше налогов. Такой подход реализуется в государствах с развитой экономикой, где величина годового налога - это предмет гордости. В странах с социально ориентированной экономикой, к которым можно отнести и

Россию, этот принцип не действует; принцип определенности: налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа); - принцип удобства: каждый налог должен взиматься тем способом или в то время, когда плательщику удобнее всего оплатить его; - принцип дешевизны: каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из кармана народа как можно меньше сверх того, что он приносит казне государства (налог может брать и удерживать из кармана народа гораздо больше, чем он приносит казне, если, например, его сбор требует такой армии чиновников, жалованье которых будет поглощать значительную часть суммы, которую приносит налог).

В отношении принципа дешевизны можно сформулировать логичное следствие: сумма налога не может быть ниже издержек государства по его взиманию. К сожалению, в налоговой истории России есть примеры, опровергающие это следствие. В частности, в 1992 году на территории города Саратова взимался местный налог сбор с владельцев собак, издержки по взиманию которого превысили поступления по этому сбору. Естественно, с 1993 года этот сбор был отменен.

Со временем перечень указанных принципов был дополнен принципами обеспечения достаточности и подвижности налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства), выбора надлежащего источника и объекта налогообложения, однократности обложения.

Немецкий экономист А. Вагнер в конце XIX в. концептуально дополнил принципы А. Смита. Смит считал налоги источником покрытия непроизводительных затрат государства и потому защищал права налогоплательщиков. Вагнер руководствовался теорией коллективных потребностей и, следовательно, первостепенное значение придавал финансовым принципам достаточности и эластичности налогообложения. Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства с приоритетом последнего. Таким образом, финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и налогоплательщиков.

Сущность налогообложения состоит в законном ограничении права собственности. Государство, несомненно, вправе изымать часть собственности у налогоплательщика для формирования централизованных фондов денежных средств и, соответственно, для реализации публичных задач и функций. Однако возникает вопрос о масштабах налогового бремени. Какую часть собственности государство вправе изъять у налогоплательщика, чтобы это было законно и справедливо? Очевидно, здесь должен достигаться эффективный баланс публичных и частных интересов.

Наш соотечественник Н. И. Тургенев в работе «Опыт теории налогов» писал, что подданные государства должны давать средства к достижению цели общества или государства каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика.

Взимание налогов предполагает использование основных принципов налогообложения, которые создают одинаковые правила уплаты обязательных платежей в бюджет. Здесь особое внимание следует уделить принципам, сформулированным в Налоговом кодексе РФ:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Данный принцип аналогичен принципу справедливости Смита за исключением последнего предложения. К сожалению, можно констатировать факт, что в нашем государстве не учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога в силу установления высокого налогового бремени в первую очередь на организации. Кроме того, сама постановка этой проблемы спорна и не совсем понятно, что именно имеется ввиду под фактической способностью к уплате (наличие источника уплаты, свободных денежных средств или что-то другое).

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

По нашему мнению, несколько некорректна формулировка принципа. Исходя из этого можно сделать вывод, что данное требование установлено только по отношению к физическим лицам. Получается, что устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности или места происхождения капитала юридических лиц можно?

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Хочется констатировать несколько странную постановку вопроса. Видимо авторы подразумевали здесь принцип единого налогового пространства РФ. Как могут налоги и сборы нарушать единое экономическое пространство РФ? Есть и другая сторона медали -осуществление экономической деятельности в сети интернет.

## Возможности и альтернативы применения различных налоговых режимов

Хочется отметить совершенно непродуманное решение относительно ставки 0% по взносам в ФОМС и ФСС для лиц, применяющих УСН и работающих в производственной и социальной сферах. Данные тарифы приведут к тому, что из фонда социального страхования не будут оплачиваться соответствующие пособия наемным работникам.

В отношении не всех специальных налоговых режимов прямо указано на то, что лица, переходящие на уплату единого налога, обязаны продолжать исполнять обязанности налогового агента, предусмотренные

НК РФ. Однако организациям и предпринимателям следует знать, что, даже перейдя на специальный режим, они не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Базовое определение понятия налогового агента для целей налогообложения дано в статье 24 НК РФ. В соответствии с ней налоговыми агентами признаются лица, на которых налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов. Это означает, что, хотя налоговый агент и обязан исчислить и уплатить налоги в бюджет, делает он это не за счет собственных средств, а за счет средств реальных налогоплательщиков. Причем такие обязанности должны быть установлены непосредственно самим НК РФ.

Выбор между системами налогообложения осуществляется исключительно самими плательщиками. Первоначально такой выбор гражданин или организация делает одновременно с его регистрацией в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица, осуществляемой соответствующим территориальным органом ФНС России.

Если одновременно с заявлением о регистрации лицо не подает в налоговый орган заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, то автоматически считается, что он использует обычный порядок налогообложения. Добровольно изменить этот режим плательщик может только с начала следующего календарного года.

Каждая из четырех перечисленных выше систем налогообложения имеет свою структуру налоговых платежей и особые сроки их уплаты. Давая же краткое сравнение этих систем налогообложения, можно констатировать, что все они, во-первых, напрямую связаны с уплатой налога на доходы физических лиц от предпринимательской деятельности (налога на прибыль - для организаций) или заменой его на уплату другого налога, а во-вторых, имеют особенности в уплате ряда иных налогов и сборов.

Кроме того, следует учитывать, что Налоговый кодекс - документ прямого действия и должен давать исчерпывающие указания по порядку исчисления налогов для всех категорий налогоплательщиков. Вместе с тем содержание и понятийный аппарат норм части второй НК РФ, регулирующий порядок уплаты указанных выше налогов, сориентированы прежде всего только на одну категорию - юридических лиц. В большинстве случаев в нем отсутствует описание особенностей исчисления налогов, организации налогового учета и отчетности именно предпринимателями. Последнее замечание вообще характерно для всей системы, устанавливающей порядок налогообложения предпринимателей.

Все перечисленные выше факторы усложняют для предпринимателей задачу правильного и своевременного исчисления всего комплекса налогов. К тому же предприниматели, как правило, сами не обладают нужными профессиональными знаниями и квалификацией в налоговой сфере, а для использования труда профессионалов у многих из них нет соответствующих материальных возможностей.

В июле 1998 г. Государственная дума приняла закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности». Он, по сути, является логическим продолжением закона об упрощенной системе налогообложения. Направленность закона о едином налоге на вмененный доход в том, чтобы отказаться от налогообложения конкретных видов доходов конкретного налогоплательщика и принять принцип временного обязательного для определенных категорий налогоплательщиков. По большому счету ЕНВД - это принцип усредненного налога для среднего налогоплательщика, способный кардинально изменить взаимоотношения налогоплательщика и налоговых органов. К началу 2000 г. законодательные органы более 70 субъектов РФ ввели на своих территориях ЕНВД. Однако это не привело к заметному увеличению налоговых поступлений. И, тем не менее, роль единого налога на вмененный доход является знаковой по многим параметрам. Об этом же говорит опыт многих стран с развитой рыночной инфраструктурой.

## Налоговое стимулирование деловой и инвестиционной активности в реальном секторе экономики

Мы не случайно выделяем наряду с налоговым регулированием промышленного производства стимулирование сельского хозяйства, которое является одной из базовых отраслей экономики, обеспечивая удовлетворение потребностей населения в продовольствии. Вопросы обеспечения продовольственной безопасности стали предметом активного рассмотрения мировым сообществом с середины 70-х годов прошлого века. Одним из условий достижения необходимого уровня продовольственной защищенности является наличие стабильно функционирующих отраслей, обеспечивающих производство продовольствия, и, прежде всего, сельского хозяйства. В условиях распространения кризисных явлений в рассматриваемых отраслях достижение продовольственной безопасности страны возможно лишь через осуществление активного государственного вмешательства. В рыночной экономике одним из наиболее эффективных инструментов регулирования является налогообложение.

Налогообложение сельского хозяйства имеет специфику, вытекающую из экономической природы дохода, возникающего в отрасли. В соответствии с классической концепцией земельной ренты, в сельском хозяйстве, наряду с обычным доходом от предпринимательской деятельности, возможно получение рентного дохода. Однако, современный уровень сельскохозяйственного производства, а также процесс интенсивного хозяйственного освоения земель привели к необходимости пересмотра отдельных положений классической теории, рассмотрения принципиальной возможности образования в настоящее время рентного дохода в сельском хозяйстве и постановке вопроса о его налогообложении.

Налоговая политика в сельском хозяйстве развитых стран использует весь арсенал прямых и косвенных налогов, что и в национальных экономиках в целом. Вмененные подоходные налоги используются довольно редко и только для мельчайших производителей. Разнообразие налогов позволяет регулировать разные стороны аграрного производства и сельской жизни.

В то же время налоговая система сельского хозяйства имеет гибкие льготы. В основном система льгот проистекает из стремления облегчить ведение учета и снизить налоговое бремя для мелких сельскохозяйственных производителей; крупные производители и особенно корпоративные предприятия в сельском хозяйстве подлежат, как правило, нормальному порядку налогообложения. Учитывая, что налоговое бремя в сельском хозяйстве относительно невысоко, налоговые льготы в среднем не могут дать заметного эффекта увеличения доходности сектора.

Эволюция налоговой политики в аграрном секторе развитых стран также демонстрирует все большую унификацию ставок, порядка уплаты, налоговой базы в сельском хозяйстве с другими секторами экономики. Наши исследования показали, что в качестве стандартных параметров налогового регулирования развитых стран можно назвать: разграничение подходов в налогообложении фермеров, зарегистрированных в качестве единоличных или семейных производителей, с корпоративным сектором; - унификация норм налогообложения доходов физических лиц аграрного сектора (единоличных и семейных ферм) и прочих отраслей, а также подходы к определению их доходов; - единообразие норм налогообложения доходов корпоративного сектора аграрной сферы и прочих отраслей экономики.

Основные параметры налогового регулирования сельского хозяйства развитых стран показывают значительное количество сходных черт: ведущую роль играют подоходный налог с физических лиц, социальный налог и налог на имущество фермерских хозяйств, в то время как удельный вес корпоративного налога на доходы занимает существенно меньшую долю в общей структуре налоговых поступлений в бюджетную систему. В качестве причин, обусловивших эту ситуацию, можно назвать низкий удельный вес корпораций (юридических лиц) в структуре аграрного сектора и унифицированный подход к налогообложению имущества и доходов сельскохозяйственных корпораций в сравнении с прочими отраслями экономики.

Таким образом, в развитых странах обеспечивается общественная справедливость налогообложения субъектов аграрной сферы. Однако очевидно, что доходность и скорость оборота капитала, авансированного в сельское хозяйство, ниже, а риски разной природы выше, чем в других отраслях экономики. Следовательно, налоговая нагрузка ниже, а график внесения налоговых платежей строится в соответствии с сезонностью производства.

Проводимая в РФ налоговая реформа коснулась и сельского хозяйства. С 2001 года применяется специальный налоговый режим для сельскохозяйственных производителей в виде единого сельскохозяйственного налога. Введение данного режима было направлено на упрощение порядка налогообложения субъектов сельского хозяйства, а также изъятие рентного дохода, образующегося в данной отрасли, через налогообложение.

Практика применения единого налога выявила ряд серьезных недостатков, главным из которых явилась неспособность значительной части сельскохозяйственных производителей использовать специальный налоговый режим. Это, в конечном итоге, привело к введению в 2004 году принципиально иного подхода к налогообложению отрасли.

Анализ практики применения единого сельскохозяйственного налога, проведенный во второй главе настоящего исследования, позволил выявить ряд положений главы 26.1 Налогового кодекса РФ, негативно сказывающихся на возможности применения норм рассматриваемой главы сельскохозяйственными товаропроизводителями.