Гаевский Валерий Вениаминович. Налогообложение - сущность, особенности и опыт реформирования в регионе : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2000 192 c. РГБ ОД, 61:00-8/1567-0

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ... 11

1.1. Экономическая сущность налогообложения 11

1.2. Особенности налогообложения в регионе 39

ГЛАВА 2. РЕГИОНАЛЬНЫЙ ОПЫТ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ СТАВРОПОЛЬСКОГО КРАЯ) 77

2.1. Реформирование налогообложения - основное направление его совершенствования 77

2.2. Опыт применения единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности... 104

2.3. Практика применения налога с продаж и других налогов 139

ЗАКЛЮЧЕНИЕ... ..150

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ 159

ПРИЛОЖЕНИЯ... -.172

**Введение к работе**

**Актуальность исследования**налогообложения участников рыночных отношений в новых отечественных условиях весьма велика. От того, насколько соответствует объективным требованиям реальной действительности проводимая налоговая политика, во многом, если не решающим образом, зависит успех реформ. Именно поэтому создание эффективной и рациональной налоговой системы является весьма значимой проблемой социально-экономической политики государства в целом и, в частности, в регионе.

Налоговое регулирование влияет на формирование как государственного, региональных, местных бюджетов, так и консолидированных бюджетов различных уровней. Оно ощутимо воздействует на стимулирование производства, инвестиционного и инновационного процессов во всех сферах экономики. Поэтому исследование многообразных проблем налогообложения субъектов хозяйствования, определение основных направлений его реформирования с целью совершенствования и выработки необходимых рекомендаций представляет собой достаточно важную как экономическую, так и социально-политическую задачу.

Особенностью успешного решения обозначенных аспектов выступают пока еще не зрелые, по существу только складывающиеся, условия развития отечественной экономики, когда еще не могут проявляться в полную силу присущие рыночному хозяйствованию социально-экономические механизмы.

**Степень разработанности проблемы**определяется многообразием существующих подходов. О влиянии бюджета и налогов на экономику писали еще классики экономической науки - А. Вагнер, У. Петти, Д. Рикардо, Ж. Сисмонди, А. Смит и др. Вслед за ними вопросами формирования налоговой системы занимались многие поколе-

**.?**

ния ученых, среди которых: К. Виксель, Э. Линдаль, Р. А. Масгрейв, Дж. Милль, Ф. Нитти, П. Самуэльсон, К. Эеберг и др., а также российские исследователи: М. М. Алексеенко, Ф. И. Боголепов, А. И. Буко-вецкий, С. Ю. Витте, И. М. Кулишер, И. Озеров, М. Н. Соболев, В. Н. Твердохлебов, Н. Тургенев, М. И. Фридман, Л. В. Ходский, И. Янжул и

**ДР-**

В процессе эволюции науки о налогах изучена их природа. Исследованы вопросы о роли и функциях налогов. Определены принципы налогообложения и распределения налогового бремени. Проанализированы формы налогообложения. Сформулированы концепции переложения налогов. Поставлены вопросы о реальной тяжести налогообложения. Раскрыты происхождение и становление налоговой системы, принципы ее построения. Предложены различные аспекты определения эффективности и оптимизации налоговой системы и т.д.

В последние годы определенный вклад в разработку вопросов бюджетно-налогового федерализма, развития и истории региональных финансов, а также реформирования налогов вносят такие исследователи как: Е. Аксенова, К. Андерсон, М. Гасанлы, И. В. Горский, Р. Л. Денберг1, В, А. Кашин, Ян Ламберт, Л. Н. Люсов, Л. Н. Павлова, В. Ґ. Пансков, Б. Е. Пеньков, В. М. Пушкарева2, Р. У. Рефьюз3, А. И. Родин, М. Сажина, К. В. Седов4, А. В. Семенов, С. Г. Синельников5, В. Танзи, Й. Файерабен, Р. Т. Хасанов, У. М. Хассии, Д. Ф. Хиви, Д. Г. Черни к, С. Д. Шаталов и др.

Вместе с тем, развитие налоговой системы в регионе (особенно в условиях реформирования экономики) и учет при этом региональ-

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

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

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

4 См.: Налоги в зеркале реформ. - М.: Экономика. 1996.

5 См.: Проблемы начоговой реформы в России. - М.: Евразия, І998.

ных особенностей и взаимосвязей с налогообложением субъектов хозяйствования пока не нашли достаточного освещения в трудах отечественных ученых и применения в практической деятельности. Этим обусловлен выбор темы диссертационного исследования.

**Цель**настоящей диссертации состоит в определении сущности налогообложения, особенностей его проявления в регионе, основных направлений реформирования и рекомендаций по дальнейшему совершенствованию данного процесса.

Реализация поставленной цели предполагает решение следующих **задач:**

конкретизация экономической сущности налогообложения в переходной экономике;

определение характерных особенностей налоговой системы в регионе;

анализ реформирования налогообложения в регионе и выявление путей его совершенствования;

обобщение опыта налогообложения в сЬорме единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности;

раскрытие региональной практики применения налога с продаж в Ставропольском крае;

- выработка рекомендаций по совершенствованию налогооб  
ложения в переходной экономике.

**Объемом диссертации**выступают юридические лица как структурные звенья налогообложения в регионе, рассматриваемые в виде составной части налоговой системы в целом.

**Предметом исследования**являются отношения субъектов налогообложения, включая связи их реформирования в регионе в условиях становления рыночной экономики в России.

**Методы диссертационного исследования**включают диалек-

тическии, сравнительно-аналитический, экономико-статистический, а также системный анализ налогообложения в регионе, его происхождения, развития и регулирования данных процессов на различных уровнях.

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

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

1. На основе обобщения научных экономических взглядов и ре  
альной отечественной практики конкретизирована сущность финансо  
вой категории «налогообложение субъектов хозяйствования». В част  
ности, она представлена как отношения субъектов налогообложения  
по поводу обязательного взноса ими в казну государства, которое за  
интересовано в данном процессе с целью получения средств для фи  
нансирования (удовлетворения) общественных потребностей, а также  
перераспределения ресурсов общества через законодательно утвер  
жденную систему налогов и сборов.

Уточнены также такие понятия как: а) «единый налог», представляющий собой обязательный платеж, взимаемый государством с юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательством без образования юридического лица, который уплачивается с вмененного налогоплательщику дохода; б) «вмененный доход» - это потенциально возможный чистый доход плательщика, рассчитанный по формуле: М = С х N х Кп х К2.

2. Раскрыты основные особенности налогообложения в регионе,

выраженные в соотношении поступлении от основных (федеральных) и собственных (региональных) налогов; в политике регионального налогового регулирования и выравнивания; в уровне самостоятельности законодательной и налоготворческои деятельности региональных властей, позволяющем опережать центр своей законодательной инициативой, устанавливать упрощенную систему налогообложения, единые нормативы, дифференцированные нормы по всем или нескольким налогам, в отношении городов регионального значения и единые для других территориальных единиц.

1. Обосновано, что по своим внешним параметрам и составу налогов российская система налогообложения практически повторяет западную модель. Но на отечественном финансовом рынке по-прежнему во многом господствует государство и его ресурсы, а накопления частного сектора либо укрываются, либо перетекают за рубеж. Показано, что в заметной мере способствовала этому проводимая ранее налоговая политика, которая вытесняла капиталы из производственного сектора и не позволяла развиваться нормальному инвестиционному процессу. В России налоги стали фактором подавления рыночной активности не только предпринимателей, но и обычных граждан.
2. Подтверждено, что налоговая реформа должна состоять в снижении налогового пресса при одновременном его выравнивании. Пределы такого снижения заданы разницей между существующим налоговым бременем и реально собранными налогами и платежами, то есть между 21-25 и 60% ВВП. Эти пределы показывают, что налоги без нанесения ущерба бюджету могут быть снижены в среднем в два раза при условии отказа от предоставления ряду субъектов налогообложения льгот и отсрочки. Количество налогов и сборов в федеральном законодательстве должно быть снижено (в 2-2.5

раза), что создаст дополнительные стимулы для роста объемов производства, а значит и расширения на этой основе налогооблагаемой базы и увеличения налоговых поступлений в бюджет. Важно также более равномерное распределение налогов между секторами и отраслями, соответственно их доле в ВВП.

1. Предложен ряд мер по совершенствованию налогообложения малого предпринимательства, как и большей части налоговой системы в целом, включая: а) оптимизацию уровня взимаемых налогов, которая позволяла бы наилучшим образом решать проблемы, как предпринимательства, так и государства; б) продолжение и интенсификацию создания новых эффективных и совершенствование уже действующих форм поддержки государством малого предпринимательства, более полное использование положительного опыта других стран, а также регионов России; в) разработку взаимовыгодного механизма сотрудничества малого предпринимательства с крупными предприятиями по использованию их не полностью задействованных помещений, оборудования и других видов основных фондов; г) целесообразность сосредоточения всех собираемых налогов от малого бизнеса в местных бюджетах, стимулируя тем самым его поддержку и развитие; д) ужесточение контроля за предпринимателями по уплате налогов, поощряя тех из них, кто вовремя и полностью рассчитывается с бюджетами и, наказывая тех, кто уклоняется от уплаты и нарушает налоговое законодательство.
2. Обобщен опыт налогообложения субъектов хозяйствования в форме единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности на территории Ставропольского края. Суть его выражается в замене совокупности установленных налогов и сборов (налога на прибыль, НДС, налога на имущество, налога на пользователей автодорог, налога с владельцев транспортных средств,

средств, налога на реализацию ГСМ, транспортного налога, местных налогов и сборов) уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности предприятий за отчетный период.

7. Раскрыта практика применения налога с продаж, согласно которой к реализации за наличный расчет приравнивается продажа с проведением расчетов посредством кредитных и иных платежных карточек, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов в банках по поручениям физических лиц, а также передача товаров населению в обмен на другие товары (услуги). Натуральная оплата труда работников предприятия в целях налогообложения является реализацией (продажей) товаров, и, соответственно, подлежит обложению налогом с продаж.

**Практическая значимость**исследования состоит в том, что основные теоретические и практические выводы и положения, разработанные в диссертации и составляющие ее новизну, могут быть использованы в процессе дальнейшего реформирования отечественной налоговой системы; подготовке региональных программ социально-экономического развития и стратегических планов реформирования экономики и финансов; в организации налогообложения субъектов хозяйствования в регионе; в прикладных исследованиях, проводимых финансово-экономическими органами при разработке налоговой политики региона; в учебном процессе при изучении курсов «Экономика и управление народным хозяйством», «Финансы, денежное обращение и кредит», «Государственные финансы», «Налоги и налоговая система».

**Апробация**основных результатов диссертационного исследования осуществлена в различных документах законодательной и исполнительной власти Ставропольского края, в органах которых тру-

дится в последние годы автор. Ряд разработанных им положений проверен в практике хозяйствования края. В частности, речь идет о частично авторской схеме организации налогообложения и контроля его субъектов за соблюдением ими правовых налоговых норм и законодательных требований.

Некоторые положения и выводы диссертации обсуждались на совещаниях глав администраций городов и районов края, получили их практическую поддержку и нашли свое отражение в деятельности соответствующих местных органов.

Отдельные результаты исследования докладывались на двух научно-практических конференциях. Положения диссертации изложены в 8 публикациях общим объемом около 7 п.л.

**Структура и объем диссертации.**Работа состоит из введения; двух глав, включающих пять параграфов; заключения; списка использованных источников и литературы, а также приложения.

## Экономическая сущность налогообложения

Противоречивое состояние отечественной экономики требует новых подходов к ее организации и управлению. Переходные процессы в стране, длящиеся почти полтора десятилетия, оказались неоднозначными и сложными. Ошибки, допущенные на первых этапах перехода к рыночной экономике, привели к чрезвычайно болезненным последствиям и перекосам в экономическом развитии общества. Тезис о рыночной экономике как саморегулирующейся системе хозяйства в нашей стране в конечном итоге привел к проблемам, которые развитые страны мира давно преодолели. Они перешли к целенаправленному регулированию экономических процессов, поддерживающему подлинно рыночные отношения,1 названные в ряде публикаций цивилизованными.

Зарубежный опыт, как и отечественная практика, показывают, что важным государственным инструментом регулирования экономических отношений и тенденций является налоговая политика.

Едва ли можно точно определить дату возникновения первых налогов. Одно не вызывает сомнений - прототипы налогов появились вместе с первыми организационными формами управления человеческим обществом. Уже в первобытной общине, вынужденной приспосабливаться к условиям жесткой внешней среды, стали появляться организационные формы управления людьми, удовлетворяющие коллективные потребности в защите от внешних врагов, охране общественных запасов продовольствия на случай голода и т.д. Естественно, что люди, занятые в этих органах, требовали от общества вознаграждения за оказание данных услуг. Все затраты на их содержание и представляли собой первые формы налогов. Таким образом, первопричиной появления налогов послужила коллективная потребность в удовлетворении тех или иных интересов общества. В таком виде налоги просуществовали долгое время.1 Декабрист Н. И. Тургенев, занимавшийся вопросами устройства России, писал: "Налоги суть средства в достижении цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество или составлении государства. Люди, соединившись в общество и вручив правительству власть верховную, вручили ему вместе с сим и право требовать налоги".2

На протяжении значительного времени государство рассматривало налоги не как гибкий инструмент своей финансовой политики, а лишь как один из источников формирования собственных доходов. Достаточно вспомнить, что даже сам термин "финансы" (лат. financia - денежный платеж) возник лишь с расцветом торговли, денежных расчетов и банковского дела примерно в XIИ - XIV веках, причем его закрепление осуществлялось в то время лишь в государствах с наиболее развитыми товарно-денежными отношениями -Италии, Франции и некоторых других.3 Тогда же и проявились первые попытки переосмысления сущности налогов. Появилось много работ, специально посвященных этой теме. Среди них заслуживает внимания "Политическое завещание" известного кардинала А. Ришелье, в котором впервые предпринята попытка обосновать принципы налогообложения.

## Особенности налогообложения в регионе

Одним из факторов стратегического влияния на экономику в переходный период является налоговая политика. Речь идет как о стране в целом, так и об отдельных регионах. Налоговый механизм используется для выравнивания уровня развития страны по регионам, стимулируя ускоренный рост в экономически слаборазвитых территориях путем частичного или полного освобождения от налогов находящихся там предприятий, предоставления им возможности ускоренной амортизации основного капитала и т.д.

Под региональным налоговым контролем согласно существующему законодательству находятся следующие субъекты хозяйствования:

- товарищества, участники (юридические лица) которых взаимодействуют на договорных началах;

- товарищества, действующие на тех же условиях, но имеющие совместную собственность;

- товарищества с ограниченной ответственностью, закрытые акционерные общества;

- открытые акционерные общества - холдинги;

- объединения предприятий: союзы, ассоциации, концерны, действующие на договорной основе;

- филиалы и представительства вышеперечисленных коммерческих структур;

- арендные предприятия;

- местные (муниципальные) коммерческие банки, ориентированные на оказание помощи новым собственникам магазинов, объектов сферы быта, культуры, транспорта, ресторанов, казино и др.;

- торгово-посреднические фирмы, оптовые базы, рынки;

- различные общественные фонды и др.1

Хозяйствующие субъекты в регионе облагаются федеральными, региональными и местными налогами. В настоящий период к федеральным налогам и сборам согласно статьи 13 Налогового кодекса РФ относятся: 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизів на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья; 3) налог на прибыль (доход) организаций; 4) налог на доходы от капитала; 5) подоходный налог с физических лиц; 6) взносы в государственные социальные внебюджетные фонды; 7) государственная пошлина; 8) таможенная пошлина и таможенные сборы; 9) налог на пользование недрами; 10) налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы; 11) налог на дополнительный доход от добычи углеводородов; 12) сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; 13) лесной налог; 14) водный налог; 15) экологический налог; 16) федеральные лицензионные сборы.

Федеральные налоги (в том числе размеры ставок, субъекты и объекты, порядок зачисления в бюджет и во внебюджетные фс:нды) устанавливаются законодательными органами России и взимаются на всей ее территории. Причем по законодательству может быть предусмотрено, что сумма поступлений в зависимости от вида налога может зачисляться в федеральный бюджет, бюджеты субъектов в размерах, определенных законом о бюджете.

Региональные налоги - налоги административно-территориальных единиц: республик в составе РФ, краев, областей, автономных областей, автономных округов. К ним, в частности, в соответствии со статьей 14 Налогового кодекса РФ относятся: 1) налег на имущество организаций; 2) налог на недвижимость; 3) дорожный налог; 4) транспортный налог; 5) налог с продаж; 6) налог на игорный бизнес; 7) региональные лицензионные сборы.

## Реформирование налогообложения - основное направление его совершенствования

Создание отечественной системы формирования доходной части бюджета потребовало такой налоговой реформы, о которой ясного представления не имели ни ученые-исследователи, ни практики. Одно дело критиковать рыночные структуры Запада, в том числе и налоговую систему, и другое - проводить свою широкомасштабную комплексную налоговую реформу. Причем в условиях, когда, собственно, ни один рыночный механизм еще в полную силу не заработал.1

Современное налоговое законодательство начало создаваться практически в конце 1991 г. Это, естественно, наложило отпечаток на качество действующих законов в сфере налогообложения. Разработка налогового законодательства - процесс сложный в любом государстве и требует поиска определенного баланса интересов многих слоев общества. В России становление налоговых законов совпало по времени с радикальным реформированием всего общества, изменением структуры органов государственной власти. Это привело к тому, что процесс совершенствования качества налогового законодательства в значительной степени был подменен борьбой различных групп за получение налоговых льгот и снижение общего уровня налоговой нагрузки.2

Налоговая политика правительства по-прежнему во многом использует постулаты административно-командной экономики. Первый постулат исходит из того, что государственные инвестиции за центр института микроэкономики, 1996. - С. 106. ведомо эффективней частных, и поэтому большая часть чистого дохода общества должна аккумулироваться в государственном бюджете. Второй - капитал в России инвестируется с нулевым риском и обеспечивает гарантированный доход, что оправдывает его обложение даже за счет выплат из своего бюджета более эффективно обеспечивать социальные потребности личности, чем сама личность.1

Неоспорима нестабильность российской налоговой системы, состоящая в многочисленных изменениях, вносимых как в закон "Об основах налоговой системы РФ", так и в нормативно-правовые акты, регулирующие механизм отдельных налогов. Введение большого количества частичных изменений, нередко задним числом, постоянно меняет правила "игры с государством", затрудняя текущий и особенно стратегический менеджмент.2 По мнению Д. Черника, главная причина нестабильности налоговой системы страны состоит в отсутствии концепции построения и развития налоговой системы и отечественной научной школы в области налогообложения, способной не только усовершенствовать действующую налоговую систему, но и предвидеть экономические и социальные последствия от проведения в жизнь того или иного комплекса мероприятий.3

Сложившаяся налоговая система ориентирована, прежде всего, на потребности бюджета. В функциях налогов преобладают фискальные цели. Действие многих налогов имеет инфляционные последствия. В результате налоговая система функционирует крайне неэффективно. Экономика несет высокое налоговое бремя. В стране подавлена деловая активность, бюджет хронически не добирает запланированные налоговые суммы, сокращено государственное финансирование инвестиционных и социальных программ.1

По своим внешним параметрам и составу налогов российская система налогообложения практически полностью копирует западную модель. Но на финансовом рынке по-прежнему господствует государство и его ресурсы, а накопления частного сектора либо укрываются, либо перетекают за рубеж. Способствует этому, прежде всего, налоговая политика правительства, которая вытесняет капиталы из производственного сектора и не позволяет развиваться нормальному инвестиционному процессу.